



LISBON
SCHOOL OF
ECONOMICS &
MANAGEMENT
UNIVERSIDADE DE LISBOA

MESTRADO

**CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS
EMPRESARIAIS**

TRABALHO FINAL DE MESTRADO DISSERTAÇÃO

**A REFORMA DA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO
EM ANGOLA:**

A IMPLEMENTAÇÃO DO IVA

MILTON JORGE QUINDAI JOÃO

OUTUBRO - 2019



LISBON
SCHOOL OF
ECONOMICS &
MANAGEMENT
UNIVERSIDADE DE LISBOA

MESTRADO

**CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS
EMPRESARIAIS**

TRABALHO FINAL DE MESTRADO DISSERTAÇÃO

**A REFORMA DA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO
EM ANGOLA:**

A IMPLEMENTAÇÃO DO IVA

MILTON JORGE QUINDAI JOÃO

ORIENTAÇÃO:

DOUTOR TIAGO RODRIGO ANDRADE DIOGO

OUTUBRO - 2019

Resumo

A matéria de tributação indireta tem estado sob o olhar do governo angolano no intuito de consolidar a transição do atual imposto de consumo para o imposto de valor acrescentado, para que se alcance maior justiça tributária para a generalidade dos contribuintes. Por esta via, este trabalho de investigação tem como vértice a reforma da tributação do consumo em Angola, tendo como base norteadora o momento oportuno para a implementação do IVA, sem descurar as suas repercussões.

Numa base prática definiu-se como objetivo elaborar um estudo sobre o tecido económico-fiscal em Angola, dado que o processo de reforma tributária levado a cabo pela Linha Geral do Executivo para a Reforma Tributária tem sido célere rumo à implementação de um novo imposto. Esta pesquisa sustenta-se com uma orientação qualitativa, com recurso à coleta de dados por meio de entrevistas, análise documental e questionários semiestruturados. O propósito desta análise é o olhar crítico-constructivo em torno da implementação do IVA.

Conclui-se que a reforma da tributação do consumo é positiva, dado que o atual imposto de consumo apresenta-se com aspetos danosos, causando inércia fiscal e afetando de forma nociva a economia angolana. Deste modo, esta dissertação propõe de forma conclusiva que o momento oportuno para a implementação do IVA é agora.

Classificação JEL: H21, H22, H29

Palavras-chaves: Angola, Fiscalidade, Tributação do Consumo, Reforma Tributária, Crescimento económico, IVA

Abstract

The subject of indirect taxation has been in the agenda of the Angolan government in order to consolidate the transition from the current consumption tax to the Value Added Tax (VAT) so that a fair tax system for Angolans in general and for tax payers in particular can be attained. In such a way, the cornerstone of this study is the reform of the consumption tax in Angola in which its guiding basis is the opportune time for the implementation of the VAT as well as its repercussions.

On a practical basis it is aimed to develop a study of the economic and fiscal structure in Angola since the process of Tax Reform carried out by the General Line of the Executive for Tax Reform has been swift towards the implementation of a new tax regime. The present research is based upon a qualitative orientation, using data collection through interviews, document analysis, and semi-structured questionnaires. The aim of this analysis is a critical-constructive look at the implementation of VAT.

It is concluded that the reform in the consumption tax system is positive, given the fact that the current consumption regime discloses harmful aspects, causing fiscal inertia and therefore damaging the Angolan economy. Thus, this dissertation proposes, as a final note that the opportune moment for the implementation of VAT is now.

JEL Classification: H21, H22, H29

Key words: Angola, Taxation, Consumption Taxation, Tax Reform, Economic Growth, VAT

Agradecimentos

É com imensa satisfação por este percurso, forçoso, porém sempre com fé, que glorifico ao Mestre Jesus, o Cristo, por me conduzir, dirigir os meus passos de acordo com a sua vontade e a inclinação do meu coração, até a este presente momento, pelo que posso apenas glorificar eternamente, alegrar-me e regozijar-me por tamanha graça e bênção.

De modo especial, ao meu orientador Professor Doutor Tiago Rodrigo Andrade Diogo, muito obrigado por ter norteado, e trilhado comigo esta etapa do meu percurso acadêmico. Muito obrigado.

À minha abençoada Mãe, Professora e Doutora Maria Raquel, que trilhou comigo este percurso, sentido quase que ao mesmo nível, o meu esforço e as batalhas vencidas para que fosse possível chegar até este objetivo, que por sinal, foi traçado por via de uma conversa aberta, onde recebi o seu apoio, e a sua concordância consumou-se como bênção.

Os meus, mais do que família, mais sim companheiros para vida toda, Tia Carla, Tia Ina, Tio Wilson, Tia Naysa, Randy Quindai, Soriano Quindai, Mara Quindai, Kenilda Luiana, Elsa Carraco, Delcio Carraco e Hildebrando Pahula, os meus profundos e sinceros agradecimentos por tudo.

Índice de Figuras

Figura 1 - Representação das questões 4,5 e 6 sobre os Entrevistados.....	24
Figura 2 - Representação da questão 11 sobre os Entrevistados	24
Figura 3 - Representação das questões 7,8 e 9 sobre os Inquiridos	25
Figura 4 - Representação da questão 14 sobre os Inquiridos.....	26

Abreviaturas

AIA – Associação Industrial de Angola

Art.º – Artigo

AT – Administração Tributária e Aduaneira

AGT – Administração Geral Tributária

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CE – Comissão Europeia

CEE – Comunidade Económica Europeia

CRA – Constituição da República de Angola

DNI – Direção Nacional de Impostos

FMI – Fundo Monetário Internacional

FSDEA – Fundo Soberano de Angola

IC – Imposto de Consumo

IEC – imposto especial de consumo

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado ou Agregado

LGERT – Linhas Gerais do Executivo para a Reforma Tributária

MINDEF – Ministério da Defesa

MINFIN – Ministério das Finanças

OCPCA – Ordem dos Contabilistas e Peritos Contabilistas de Angola

OEA – Ordem dos Economistas de Angola

RT – Reforma Tributária

RF – Reforma Fiscal

SADC – Comunidade para o Desenvolvimento da África Austral (SADC – Southern African Development Community)

SNA – Serviço Nacional das Alfândegas

Índice

1.INTRODUÇÃO.....	1
1.1 Questão científica e objetivos de investigação.....	2
1.2 Estrutura metodológica e resultados esperados.....	2
1.3 Estrutura da Dissertação.....	3
2.REVISÃO DE LITERATURA SOBRE O CONCEITO DE SISTEMA FISCAL E TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO.....	3
2.1 Impostos gerais sobre o Consumo.....	4
2.1.1 Impostos monofásicos.....	5
2.1.1.1 Impostos sobre os produtores.....	5
2.1.1.2 Impostos sobre grossistas.....	6
2.1.1.3 Impostos sobre as vendas a retalho.....	7
2.1.2 Impostos plurifásicos.....	8
2.1.2.1 Impostos sobre as transações.....	9
2.3.Experiências internacionais: Sistema de Imposto de Valor Acrescentado.....	10
2.3.1 Características do IVA.....	11
2.3.2 Expansão do IVA na Europa.....	12
2.3.3 Adoção do IVA na CEE.....	13
2.3.4 O Livro verde da Comissão Europeia.....	16
2.3.5 As experiências de alguns países africanos com o IVA.....	17
2.4 As virtudes e os defeitos do IC.....	19
3. DADOS E METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO.....	20
3.1 Tipologia de Pesquisa.....	21
3.2 Caracterização Sociodemográfica da Amostra.....	21
3.3 Estrutura da Documentação por vídeo e Elaboração do Questionário.....	21
4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	23
4.1 Caracterização das observações.....	23
4.2 Resultado da documentação por vídeo.....	24
4.3 Resultado dos questionários.....	25
4.4 Análise Documental.....	26
4.4.1 A proposta de Lei de IVA para Angola.....	27
4.4.1.1 Caracterização.....	27
4.4.1.2 O CIVA Angolano.....	29
4.4.1.3 O regime jurídico de faturas e documentos equivalentes.....	31
4.4.1.4 A nova estrutura do regime de Faturas e documentos equivalentes.....	31
5.CONCLUSÕES E TÓPICOS DE PESQUISA FUTURA.....	32
5.1 Conclusões.....	32
5.2 Recomendações.....	34
5.3 Tópicos de Pesquisa Futura.....	35
6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	36
7 ANEXOS.....	38

Introdução

A máquina fiscal precisa ser dotada de instrumentos que facilitem a fiscalização ideal para um ambiente económico de carácter informal, que não provoquem distorções no sistema fiscal e, sobretudo, com capacidade de aumentar as receitas fiscais. Deste modo Angola necessita de encontrar, de maneira razoável, formas de fazer frente as debilidades que o atual imposto de consumo apresenta, propiciando um sistema fiscal robusto, dinâmico e de baixa complexidade (Martins, 2013). Nesse sentido, a escolha deste estudo surgiu da necessidade de apreciar e compreender com um olhar crítico o desafio que Angola enfrenta em dinamizar um imposto antigo em matéria fiscal com a entrada em vigor de um imposto novo no seu sistema tributário – o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).

O presente estudo é relevante por razões diversas, nomeadamente: a falta de neutralidade, distorções económicas e pouca capacidade de crédito para o Estado causado pelo imposto de consumo angolano; bem como: o gap de Literatura; a motivação económica; e motivação geoestratégica, dado os objetivos de unificação do Estado Angolano na região da SADC (Dias, 2005; Palma, 2014).

Apresenta-se neste trabalho uma abordagem nova no contexto angolano, pois foca na questão determinante à implementação do IVA como substituto do presente imposto de consumo (IC), tendo como base a Proposta de Lei real da Administração Geral Tributária (AGT).

Deste modo, este momento afigura-se como sendo o melhor para este estudo, tendo em conta a realidade crítica atual – desde a sua perspetiva económica à perspetiva institucional, pela própria dinâmica que o IVA acarreta consigo, bem como está ajustado ao empenho do Governo Angolano em diversificar a economia dando passos rumo ao crescimento económico sustentável.

1.1 Questão científica e objetivos de investigação

De acordo com as LGERT, desde 2011 que se prevê como prioridade no plano legislativo a tendência de mudanças no IC, na intenção de aumentar a base de arrecadação de receitas fiscais, e assim fazer-se frente as deformidades no panorama económico-fiscal de Angola. Nesse sentido, recorrendo ao auxílio de alguns artigos (Pereira, 2014; Palma, 2014 e Palma, 2015) por formas a mitigar a controvérsia existente e a preencher lacunas de pesquisa nesta matéria, a consolidação deste trabalho releva a seguinte questão científica: **Qual seria o momento oportuno para implementação do IVA no sistema fiscal Angolano?**

Na perspetiva de contribuir neste processo de reforma, a presente dissertação conta atingir o seguinte objetivo geral: aclarar, com senso crítico, a compreensão do processo de reforma da tributação do consumo e propor contribuições, gerando deste modo benefícios para o quadro fiscal e económico de Angola. Com vista alcançar este propósito indica-se o seguinte percurso:

- (i) Compreender a abrangência do sistema fiscal e o conceito de tributação do consumo;
- (ii) Compreender a essência, as bases estruturantes do sistema de IVA e extrair a experiência internacional com implementação do IVA;
- (iii) Analisar os pontos fortes e fracos do IC;
- (iv) Analisar a caracterização e o regulamento da Proposta de Lei de IVA para Angola, sugerida pelo Grupo Técnico de Implementação do IVA (GTIIVA);
- (v) Tecer um diagnóstico em prol da necessidade reforma tributária do consumo em curso, do momento ideal para tal, da forma como se tem dado, e o que pode conduzir tal tomada de decisão para Angola;

1.2 Estrutura metodológica e resultados esperados

O estudo que aqui se apresenta está orientado com um carácter indutivo. Em bom rigor, terá a pesquisa qualitativa como base de recolha de dados. Contando com auxílio combinado entre: revisão de literatura, aplicação de inquérito, entrevista e estudo documental. Remete-se a uma janela temporal em intervalo aberto desde os anos da recente reforma tributária - 2011 a 2019. A recolha de dados por inquérito foi direccionada para identificar o impacto do IC, o ceticismo em torno do processo de reforma, a necessidade e o momento ideal para a implementação do IVA.

Ambiciona-se extrair uma percepção abrangente sobre a tributação do consumo do sistema fiscal angolano, facilitando a compreensão do impacto do IC, para que se possa visualizar, de forma crítica, a necessidade de evolução deste imposto para o IVA, aclarando sobre o momento ideal para sua implementação. Pretende-se ainda com este trabalho apresentar um contributo para a literatura, bem como realçar a necessidade de um olhar analítico dos profissionais, pesquisadores e funcionários em matérias fiscais em Angola.

1.3 Estrutura da dissertação

O corpo deste trabalho apresenta-se em seis capítulos. O Capítulo I aborda a questão científica e objetivos da pesquisa, estrutura metodológica e resultados esperados; no Capítulo II discorre-se sobre o conceito de sistema fiscal e a tributação do consumo, sobre as experiências internacionais em torno do sistema fiscal, procede-se a uma análise dos pontos fortes e fracos do IC; no Capítulo III descreve-se de forma detalhada a metodologia escolhida; no Capítulo IV apresenta-se análise dos resultados; no Capítulo V reserva-se a exposição das conclusões, recomendações, e apresentação da sugestão para investigação futura; no Capítulo VI ilustra-se as referências bibliográficas. Por fim, no Capítulo VII é reservado aos anexos.

2. Revisão de Literatura sobre o Conceito de Sistema fiscal e Tributação do consumo

Neste capítulo aborda-se sobre a base do sistema fiscal e a tributação do consumo, tendo como o fio condutor os países industrializados e os países em vias de desenvolvimento.

O sistema fiscal assenta numa base tipificada de três formas, considerando o nível de desenvolvimento e o sistema socioeconómico. Por esta via, de acordo com Franco (2012): *"os sistemas fiscais das economias de base capitalista desenvolvida, das economias subdesenvolvidas e os sistemas fiscais de base socialista coletivista"*¹.

¹ Releve-se de acordo com o autor que as economias industrializadas realçam-se em torno da elevada pressão fiscal, alta eficiência do sistema fiscal, alto rendimento da administração financeira e a complexidade do sistema fiscal. Os sistemas fiscais das economias subdesenvolvidas apresentam-se com fraco rendimento, na base dos impostos indiretos, com peso excessivo da fiscalidade externa (grande parte desses países apresentam uma total dependência das receitas públicas baseadas nas receitas de exportação), ademais, com técnicos com débil especialização e administração financeira. Tais situações configuram um agravamento a circunstância das matérias fiscais de base colonial estarem desajustadas às metas de desenvolvimento económico. Por fim, os sistemas fiscais das economias socialistas coletivistas, tem como características: sistemas ligeiros e relativamente simples, a fiscalidade está ao serviço da planificação, com predominância nos impostos indiretos

Os sistemas fiscais podem ser divididos em sistemas fiscais dos países desenvolvidos e dos países em desenvolvimento, na visão de Beltrame, Musgrave (Pereira, 2014). Nos primeiros sistemas, a ligação entre receitas fiscais e produto interno bruto é a base para medir o nível de fiscalidade, constituído por um leque diversificado de impostos. Este sistema afigura o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares como um imposto de grande importância, dado o nível de industrialização e o urbanismo facilitarem a existência de um grande volume de população ativa trabalhando e proporcionando relevantes fluxos de capitais, com certo grau de sofisticação técnica e de organização. Ao passo que nos sistemas fiscais dos países em vias de desenvolvimento, apresentam um baixo nível de fiscalização, com grande parte da estrutura fiscal vigente nos impostos indiretos e nos impostos relacionados com a exportação, apresenta ainda uma organização da administração fiscal principiante e a legislação fiscal antiga. Desta feita, Angola enquadra-se neste último sistema fiscal caracterizado.

O sistema fiscal angolano apresenta-se com uma base não informatizada e antiquada, estando os rendimentos do trabalho assentes sobre o imposto de rendimento de trabalho das atividades industriais e empresariais, e sendo tributadas por via dos impostos sobre os Rendimentos Industriais. Nesse sentido, trata-se de um sistema fiscal obsoleto com proveniência no período colonial, com vastos diplomas avulsos e desconexos, o que contribui para a ineficácia do sistema fiscal (Sanches & Gama, 2010).

Numa visão crítica, deu-se uma decadência do sistema fiscal angolano comparativamente ao período colonial, desde o seu regime de organização, funcionários técnicos, à arrecadação de receitas do Estado. E como consequência de uma indústria transformadora paralisada causando falta de incentivos à produção do sector agrícola, o lucro das empresas do Estado tornaram-se a sua principal fonte de receita, metendo os impostos para segundo plano, e desta forma desarticulando a administração tributária (Coxe, 2012).

2.1 Impostos gerais de Consumo

Os impostos gerais sobre o consumo ou impostos de transações são repartidos em duas esferas de base, impostos monofásicos, isto é, aqueles que atuam sobre uma única fase do circuito económico; e os impostos plurifásicos, tidos como aqueles que atuam sobre todas as fases do circuito económico. Por esta via compreenda-se que os impostos

plurifásicos acolhem toda a cadeia conciliando produtores, grossistas, retalhistas e consumidores, diferente dos impostos monofásicos que incidem sobre um único estágio da cadeia (Vasques, 2015)

2.1.1 Impostos monofásicos

Em Angola, vigora ainda o IC como um imposto de carácter monofásico no sistema fiscal (Vasques, 2013; Palma, 2014; Machado, 2015). Porém, no âmbito da reforma da tributação do consumo levada a cabo pela LGERT, atualmente tem-se criado condições para a introdução ou evolução do atual imposto de consumo para um imposto do tipo IVA, sem efeitos de cascata e adequado à estrutura socioeconómica angolana. Nesse sentido, a generalidade dos impostos monofásicos são isentos de efeitos em cascata, sendo necessário para tal que, a parte sobre a qual recai a incidência da tributação não existam impostos no interior do processo da atividade produtiva, isto é, impostos nas transações entre produtores, grossistas ou retalhistas. E, por forma a não gerarem circunstancialmente evasão fiscal, aconselha-se o recurso a taxas baixas (Dias, 2005).

2.1.1.1 Impostos sobre os produtores

Existe unanimidade de que este imposto surgiu e desenvolveu-se no início do século XX e é visto como um exemplo de impostos monofásicos. Ora, este imposto tem na sua base de incidência as vendas realizadas por produtores, grossistas ou retalhistas ao consumidor final (por via directa). Atualmente é de baixa relevância como uma via para solucionar a tributação do consumo, apesar de ser muito usual em países subdesenvolvidos. No geral, por razões de neutralidade, abrangem as importações, sendo deste modo uma forma de valorizar o produto nacional e os importados (Vasques, 2013).

O imposto sobre produtores tem a vantagem de envolver um número reduzido de sujeitos passivos². Isto é, a administração tributária vê-se com uma gestão e o controlo do imposto mais facilitado, bem como apresenta-se com vantagem para os contribuintes, na medida em que atingem operadores com maior estrutura e organização, facilitando assim o cumprimento das obrigações fiscais, e ainda, por ser um imposto cobrado num estágio mais recuado facilita a diluição no preço dos bens, gerando assim um efeito mais intenso

2 Compreenda-se com efeito que um imposto sobre o consumo quando lançado numa etapa do circuito económico cada vez mais anterior menor será o número de contribuintes quando se optar pela tributação dos grossistas, e menor ainda quando for por opção da tributação exclusiva dos produtores.

de anestesia fiscal, comparativamente ao que desce até à etapa do comércio (Vasques, 2013).

O imposto sobre os produtores apresenta as seguintes desvantagens:

- 1) É causador de elevadas distorções económicas, em resultado dos produtores serem taxados de forma exclusiva e não abrangendo os restantes estágios do circuito económico, condicionando assim a organização das atividades das empresas³,
- 2) Estimula o fenómeno de tributação em cascata, pelo facto de existir imposto nas vendas entre os produtores. É necessário desonerar os impostos nas operações efetuadas, evitando o fenómeno de tributação cumulativa, e isto pode ser atingido por via do imposto suspenso entre produtores,
- 3) Exige taxas mais elevadas, na medida que se limita a um grupo restrito de sujeitos passivos, para que se possa gerar receitas idênticas a de outros impostos com uma base de incidência mais alargada a outros estágios do circuito económico. Por sua vez, isto acarreta a distorção económica e fraude fiscal,
- 4) Apresenta grande dificuldade em tributar os serviços sem acarretar uma tributação cumulativa nociva.

2.1.1.2 Impostos sobre grossistas

Os impostos sobre grossistas recaem sobre as vendas efetuadas pelos grossistas aos retalhistas – como ocorre na maior parte dos casos – e diretamente ao consumidor final. Estes impostos possuem vantagens e desvantagens a semelhança dos impostos sobre produtores. Outrora, era comum a apresentação de impostos que atuassem, conjuntamente, ao nível destes dois estágios do circuito económico. Assim, os impostos sobre grossistas também gozam da vantagem de possuir um limitado número de contribuintes na relação com a AT (Vasques, 2013).

As desvantagens dos impostos sobre grossistas são;

- 1) Atuam apenas num estágio do circuito económico,
- 2) Conduzem a práticas de fraude e de difícil controlo, instigando assim as empresas a organizarem-se com base no objetivo de poupança fiscal, exigindo assim que se crie um sistema de suspensão que previna a tributação em cascata

³ Compreenda-se que, ao tributar apenas o produtor, cria-se um forte estímulo de continuidade adiante, isto é, operações complementares da produção que excetuando-se o imposto, seriam praticadas pelo mesmo produtor. Ora, por exemplo, as operações como o transporte das mercadorias ou os serviços de garantia de equipamentos sejam efetuadas pelo produtor, com o objetivo de reduzir o valor tributável sujeito a imposto na etapa da produção.

ao nível do comércio por via grossista, na medida em que este imposto também motiva a deslocação para diante de operações variadas, dado ganho fiscal na entrega ao comércio a retalho,

3) Criam distorções em circunstância das vendas diretas ao consumidor,

Um olhar esclarecedor, bem como um exemplo de um imposto sobre produtores e grossistas, e ainda das debilidades inerentes a sua existência, é o antigo e já extinto imposto de transações português, criado em 1966 e com vigência extensiva até ao momento em que se deu à introdução do IVA em 1984 (Vasques, 2013).

O imposto incidia sobre a venda de mercadorias praticadas por produtores ou grossistas⁴, e ambos os casos, a aplicação do imposto nestas transações decorria com inúmeras debilidades. Deste modo, para evitar a tributação em cascata, era indispensável excetuar da incidência do imposto as vendas de mercadorias efetuadas entre produtores e grossistas, que tivessem a intenção de incluir no processo produtivo ou na venda por grosso. A gestão do imposto sobre as transações implicava um esforço da AT, bem como dos contribuintes, exigindo-se para suspensão do imposto à constituição de registo daqueles que se afiguravam como produtores e grossistas, além de uma declaração de responsabilidade com carácter formal e justificada sempre que adquirissem mercadorias como *input* da sua atividade. Contudo tais medidas cautelosas não bastavam para combater as fraudes fiscais, conforme reconhecia o legislador ao introduzir o IVA em 1984 (Vasques, 2013).

2.1.1.3 Impostos sobre as vendas a retalho

Os impostos sobre as vendas a retalho também são monofásicos, e incidem sobre as vendas ao consumidor final, efetuadas por retalhistas, ou mesmo por produtores ou grossistas (Vasques, 2013).

Este tipo de imposto apresenta-se com valores de relevo que o credibilizam como uma alternativa efetiva ao IVA, diferenciando-se dentre os outros impostos monofásicos sobre o consumo. Um dos méritos dá-se na neutralidade económica, na medida em que este atua sobre a última fase do circuito económico, etapa onde ocorre a relação com o consumidor final. Estes impostos não têm preferência no formato da estrutura organizacional das cadeias de produção e distribuição das empresas. Contrário aos

4 Para Vasques, entendia-se por produtores todos aqueles que exerciam atividades, de forma exclusiva. Os que, com carácter habitual, praticavam vendas e revendas de mercadorias por grosso, ou ainda atividades de importação e exportação eram caracterizados como grossistas.

impostos sobre produtores e grossistas, aqui a carga fiscal será a mesma independentemente da fase pontual das operações, tais como: o transporte, publicidade ou a instalação. Apresentando-se como um outro mérito a capacidade recolectora deste imposto, decerto que, atuando sobre a última etapa do circuito económico, permite considerável arrecadação de receitas fiscais, mesmo com taxas baixas, por ser virtuoso, nesta fase, com um universo vasto de retalhistas (Vasques, 2013).

A desvantagem destes impostos dá-se no elevado número de sujeitos passivos. A aplicação deste imposto requer uma boa organização e preparo da AT para corresponder as expectativas face a um alargado número de retalhistas. A par dos operadores de grande dimensão ao nível do retalho, existe um grande número de operadores informais, estando assim, mais propensos a subfacturação, na medida que mantêm um contacto direto com o consumidor final. Sendo que todo o imposto se concentra na fase do comércio a retalho, a obtenção de receita é dependente da capacidade de controlo sobre grande número de contribuintes (Vasques, 2013). Nesse sentido, embora as vendas ocorram no último estágio do circuito económico podem ser executadas pelos retalhistas a consumidores, bem como a outras empresas, decerto que para este último, excetue-se imposto, evitando a tributação cumulativa. Por esta via, é indispensável um registo dos operadores económicos para que os compradores possam invocar, sempre que necessário, os estatutos da empresa em circunstância das aquisições, garantindo assim que as transações business-to-business (B2B) sejam tributadas, livrando as transações business-to-consumer (B2C) do cumprimento do imposto⁵.

2.1.2 Impostos plurifásicos

Importa saber que os impostos plurifásicos são lançados partindo dos impostos gerais sobre o consumo, e assentam devidamente num formato plurifásico conforme atinjam vários estágios da cadeia económica. São de espécie cumulativa, e podem ainda ser do tipo IVA, na medida em que o imposto suportado possa ser deduzido no montante da atividade (Correia, 1995).

Numa base diferencial, Dias (2005), realça que os impostos cumulativos oneram as transações através do valor integral, em cada fase do processo produtivo, e que nos tempos atuais estão em extinção, devido aos significativos inconvenientes que possuem, pois

5 Compreenda-se que para Vasques (2013), além desta solução acarretar esforço de controlo para a AT, sujeita-se a aspetos perniciosos tais como a suscetibilidade à fraude nos serviços, dificuldade em diferenciar se o usufruto que lhes é dado é de natureza pessoal ou para os fins próprios da empresa.

carecem de neutralidade em termos de concorrência no mercado interno. Isto é, dificultam o investimento e podem fazer com que um produtor se torne produtor e grossista, excluindo a etapa intermédia entre ele e o retalhista. Ao passo que os impostos não cumulativos conseguem mitigar os inconvenientes da tributação em cascata, uma vez que não tributam as transações pelo seu valor integral e permitem deduzir o imposto suportado nas compras ao imposto liquidado nas vendas em cada fase do circuito económico, sendo que a tributação ocorre na diferença ou no valor acrescentado.

De acordo com Dias (2005), é por via da racionalização da técnica de crédito de imposto, em consequência da evolução do sistema de suspensão de imposto em circunstância da produção, com o objetivo de apaziguar os efeitos cumulativos, que o IVA teve mérito e a expandiu-se nos distintos países a níveis continentais. Contudo, a existência do IVA nos diversos países varia em grande medida da história sociocultural e do nível de desenvolvimento económico.

2.1.2. 1 Impostos sobre as transações

No que diz respeito a matéria dos impostos plurifásicos sobre o consumo, um exemplo de base centra-se nos impostos sobre as transações. Trata-se aqui de impostos que dão-se através da aplicação de uma taxa ao produto das vendas, independente do circuito económico em que estas ocorram, tendo na sua base a incidência sobre os produtores, grossistas e retalhistas. Estes impostos possuem similaridades com o IVA pelo facto da incidência dar-se sobre todas as fases do processo de produção. Porém, este tipo de imposto é diferente do IVA, pois é causador de muitas distorções em todas as fases. Por ser cumulativo e gerador de um efeito de tributação em cascata cada vez maior na medida que a cadeia de produção e de distribuição for mais longa (Vasques, 2013).

Os impostos sobre as transações têm a vantagem de serem simples e razoáveis quanto à capacidade coletora. As suas desvantagens provêm do facto de estimular as empresas a organizarem as suas atividades de maneira a eliminar estágios intermédios desde a produção até ao retalho, o imposto acumula-se ao longo do circuito económico impossibilitando o apuramento com rigor do imposto oculto. Assim, a tributação nas transações internacionais o reembolso ao exportador do imposto contido nas mercadorias torna-se impraticável. Em suma, os impostos sobre as transações forçam as empresas a modelos de organização ineficientes do ponto de vista económico; levam os consumidores a modelar as suas escolhas por razões meramente fiscais; e penalizam as exportações, distorcendo o comércio internacional (Vasques, 2013).

2.3 Experiências internacionais: Sistema de imposto de valor acrescentado

Neste capítulo retrata-se sobre a evolução e caracterização do sistema de imposto de valor acrescentado (IVA), a sua difusão pela Europa e na CEE, bem como a experiência sul-africana com o IVA e o caso de Moçambique.

O estudo do IVA carece de uma análise a sua génese, com atenção às contribuições em matérias de tributação francesa, na medida que foi esse país reconhecido como o criador e divulgador do imposto, apresentando as características que conhecemos atualmente. Para melhor entendimento do seu mecanismo é necessário pesquisar as suas origens, e por esta via aclarar a sua expansão a nível da União Europeia e não só, mas também em vários outros estados sul-americanos e asiáticos (Balthazar, 2008).

Em primeira instância é crucial aclarar que o princípio de base do imposto é constituído pelo mecanismo de deduções, pesa embora adotado pela legislação de 1948, não foi invenção francesa, contrariando desde já Coziani (1971) ao afirmar que “*o IVA é um mecanismo engenhoso, de patente francesa, plagiado atualmente no estrangeiro*”, na medida em que não pode passar despercebido a contribuição da doutrina e determinadas legislações estrangeiras no toca a desenvoltura do princípio, referenciado antes de ter sido aplicado em França (Balthazar, 2008).

Em convergência com a doutrina francesa, o IVA, modelado com sua técnica e os seus mecanismos, teve origem em 31 de dezembro 1917 com imposições sobre o volume dos negócios na França, isto é, o início do processo dá-se com a instituição da “taxa sobre os pagamentos” configurando-se com um imposto geral sobre as despesas. Assim o princípio da dedução aparece então como uma consequência da evolução do imposto. Porém, Alain Frankel, investigador responsável pelo estudo e análise aprofundado sobre as origens do imposto na França, baseou-se, em certa medida, na doutrina estrangeira analisando as bases iniciais de uma imposição sobre o valor agregado em empresas americanas e alemãs, e exercendo uma influência relevante sobre Maurice Lauré, que é considerado pai do IVA (Balthazar, 2008).

Nesta mesma fase, o IVA foi pensado por Wilhelm Von Siemens, um industrial alemão, que propôs a substituição do imposto sobre as vendas, por um imposto mais puro sobre o volume dos negócios, introduzindo na sua análise inicial o princípio da dedução, focando na estrutura dotada de “base sobre base” ou seja, um imposto com as características do IVA, configurando-se assim um dos primeiros estudos nessa área. Nos anos 20, o

economista norte-americano Thomas Adam defendia a aplicação do princípio de deduções voltado para um sistema de imposto com incidência sobre o volume de negócio (IVN), com base na dedução “imposto sobre imposto”, isto é, a mesma mecânica por fim adotada pelo legislador francês do IVA. Assim, Thomas S. Adams antevia que o IVA era uma melhor versão do imposto sobre o rendimento das empresas (Balthazar, 2008; Ebril, Keen, Bodin, & Summers, 2001).

O princípio da dedução teve aplicações legais na Turquia, estabelecendo a dedução “imposto sobre imposto”; na Grécia, o legislador adotou a dedução “base sobre base”. Entretanto, esses projetos numa base de aplicação legal desenvolveram o princípio voltado num sistema de imposto atingindo a empresa e não os produtos fabricados, isto é, o imposto concebido pela doutrina americana e alemã, tinha como base de cálculo a margem bruta, não atingindo seus produtos ou serviços. Assim sendo, o mecanismo de deduções já existia, e fica assim claro que o mecanismo de deduções, pilar do sistema do IVA, não nasceu na França (Balthazar, 2008).

É incontestável e reconhecido com grande mérito a paternidade deste imposto ao francês Maurice Lauré⁶, como produto das reformas realizadas na França durante mais de 38 anos, propiciando condições para a adoção do IVA. Bem como, é também resultado de uma conjugação de elementos como a análise de incidência e exigibilidade, a estrutura de cálculo, a esferas de aplicação, a determinação do contribuinte bem como a formulação do mecanismo específico de deduções, provenientes de estudos e aplicações, culminando assim com uma apresentação de carácter próprio (Balthazar, 2008).

A adoção do IVA foi resultado da escolha de um instrumento privilegiado rumo a uma recuperação económica na altura. Teve na sua base inicial as limitações orçamentais da época, cuja certa parte da solução pairava em reformas conjunturais num contexto diversificado, desde económico, político e social estando em perfeita convergência com as exigências do período (Balthazar, 2008).

2.3.1 Características do IVA

O IVA afigura-se como um imposto de sucesso mundial que, com grande celeridade, tornou-se comum. Embora modelado de maneira distinta, o facto é que atualmente quase duzentos países apresentaram o seu sistema de tributação das transações

⁶ Inspetor da área de Finanças e conselheiro técnico do Secretário de Estado de Finanças nos anos 50.

padronizado neste imposto. Nos PALOP, podemos encontrar este tributo em Moçambique e em Cabo Verde (Palma, 2015).

É indispensável aclarar que o conceito económico de valor acrescentado reportado ao IVA é proveniente da problemática de dupla contagem em circunstância da determinação do produto interno bruto (PIB) no âmbito da contabilidade nacional, procurando diferenciar entre produto intermédio e produto final. Desta via, dá-se o carácter plurifásico do IVA, existente no decorrer do processo produtivo e distribuição, com objetivo de tributar o valor acrescentado em cada um dos estágios (Machado, 2015; Sanches & Gama, 2010).

Conforme explana Palma (2012; p. 379), *“O IVA é caracterizado, essencialmente, como um imposto indireto de matriz comunitária plurifásico, que atinge tendencialmente todo o ato de consumo através de método subtrativo indireto”*. A primeira Diretiva IVA, no seu art. 2º, apresenta o princípio geral e define o IVA como o imposto geral sobre o consumo, proporcional ao preço dos bens e serviços, sendo indiferente o número de transações no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação. Em cada transação o imposto é exigível com prévia dedução do montante sobre o valor acrescentado incidido sobre o custo dos elementos que constituem o preço, sendo este aplicável até ao estágio do comércio a retalho (Palma, 2012).

2.3.2 A expansão do IVA na Europa

No início do século XX, a grosso modo, os estados europeus apresentavam um registo marcado pela ausência de aplicação de imposto geral sobre o consumo. Sendo os direitos aduaneiros a mais relevante forma de tributação indireta, tributando as trocas internacionais através de pautas de manuseamento complexo. Ainda na senda da tributação indireta, o contexto interno era dominado pelos impostos especiais de consumo, com incidência robusta sobre os tabacos, os sabões e as bebidas destiladas, na medida que esta era a única dinâmica funcional que o aparelho de estado reunia (Vasques, 2013).

A Primeira Guerra Mundial surgiu com impacto tal, afetando a inercia que a fiscalidade europeia apresentava. Assim, a Alemanha viu-se na condição de cobrir as despesas da Primeira Guerra Mundial recorrendo à implementação, em 1916, do imposto de selo sobre as transações de mercadorias, com uma taxa 0,1% aplicado sobre a venda de bens, e com características cumulativas. Em 1918 deu-se o alargamento na base deste imposto, estendendo-se até às prestações de serviços (Vasques, 2013).

O IVA, como atualmente é conhecido, resultou da transformação do imposto de produção que surgiu com propósito de evitar o grau de complexidade da tributação ao nível do comércio a retalho e do sector dos serviços. Nesse sentido, o primeiro ato rumo ao IVA foi dado em 1948, aquando da substituição do regime de suspensão em benefícios dos produtores a montante, pela liquidação obrigatória do imposto sobre as vendas e a existência da figura de dedução do imposto liquidado por parte dos fornecedores. Deste modo o imposto de produção passou a assentar sobre o mecanismo de crédito de imposto ao nível da venda de matérias-primas. E em 1954, como resultado de um vasto período de esforço e das reformas realizadas em França sob a direção de Maurice Lauré, o direito à dedução estendeu-se das matérias-primas às despesas de investimento, e assim surgiu pela primeira vez o IVA, com uma taxa normal aplicável de 16,85%. Tendo sido experimentado na Costa do Marfim e Senegal (ambos sob domínio colonial francês), e se constatado o seu sucesso. O último ato foi em 1966, no momento da aprovação das primeiras diretivas comunitárias referentes ao IVA, marcada pelo alargamento do imposto até as prestações de serviços, metendo-se fim a tributação cumulativa, e simultaneamente estendendo-se até ao estágio do comércio a retalho. Assim, a França tornou-se o primeiro país a implementar o IVA com suas características enquanto imposto geral e plurifásico sobre o consumo, atingindo todas as transações e fases do circuito económico (Vasques, 2013).

O carácter teórico e a experiência dos estados alemão e francês foram cruciais para a harmonização europeia em torno da tributação indireta e da adopção do modelo de IVA. Contudo, é relevante aclarar que, a par do esforço destes estados com o fim da Segunda Guerra Mundial, as nações industrializadas almejaram reformas fiscais voltadas para a reestruturação económica e o IVA afigurava-se como o tema mais atual. Carl Shoup deu uma das contribuições mais importantes, propondo em 1949 a implementação do IVA no Japão e foi membro do comité que propôs o modelo para harmonização da tributação indireta na CEE em 1962 (Vasques, 2013).

2.3.4 A adoção do IVA na CEE

A Comunidade Económica Europeia foi instituída em 1957, com o Tratado de Roma, tendo dentre os seus objetivos a promoção do desenvolvimento harmonioso, coeso e sustentável das atividades económicas dos estados membros (EM), necessitando desta forma a criação de um mercado comum e da liberalização das trocas comerciais de forma recíproca. Tendo as metas supramencionadas sido motivadas pelas disposições do Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio (GATT), de 1947, que requiritava a eliminação

dos direitos aduaneiros e obstáculos fiscais ao livre-trânsito de mercadorias, desde as restrições quantitativas aos encargos nas trocas entre estados membros, introdução de uma pauta aduaneira comum com países terceiros, bem como a livre circulação de pessoas, serviços e capitais (Vasques, 2013).

Na fase inicial, a CEE era apenas constituída pelos membros fundadores, com um olhar do legislador comunitário sob a necessidade de refrear os impactos perniciosos dos impostos cumulativos entre estados membros, o Tratado de Roma no seu artigo 97º dispunha que todo o EM que cobrasse impostos sobre o volume de negócios na forma de impostos cumulativos em cascata podia fixar taxas médias de impostos por produto ou grupo de produtos, sendo reconhecidas em matérias de tributação das importações ou atribuição de reembolso às exportações, e assim assegurava-se um tratamento igualitário entre os produtos importados e a produção nacional. Contudo, apresentando uma visão futurística, no seu artigo 99º dispunha à Comissão Europeia a responsabilidade de estudar até que ponto era possível atingir uma harmonização focada para um mercado comum, considerando as diferentes legislações dos estados membros em matérias de impostos sobre o volume de negócio, impostos sobre consumos específicos e outros impostos indiretos (Vasques, 2013).⁷

A Comissão Europeia em 1960 formou o Comité Fiscal e Financeiro, sob a presidência do alemão Fritz Neumark, que em 1962 apresentou o relatório final – também conhecido como o Relatório Neumark. Este relatório tinha como base o estudo de diversos tipos de impostos gerais sobre o consumo e percebia a relevância dos impostos sobre as transações, o impacto que estes tinham na formação dos preços e nas condições de concorrência no contexto da CEE, e assim apontou como a medida mais urgente no quadro da política de harmonização fiscal “a reforma dos impostos cumulativos sobre as transações”. Fundamentado no relatório, em razão de provocarem distorções de concorrência, desvirtuarem o comércio internacional, alertando assim a relevância dos direitos compensatórios com efeitos nas importações e dos reembolsos às exportações (Vasques, 2013).

A eliminação dos impostos sobre as transações implicava escolha de um sistema de tributação do consumo de forma substituta, que por sua vez dependia fortemente da

⁷ Compreenda-se que, de acordo Vasques (2013), a existência de um real mercado comum implicava exigências em torno de uma harmonização de tributação indireta, e uma estrutura variada associada a controlos de fronteira, mecanismos de compensação, sendo muitas vezes discriminatório e danoso da livre concorrência.

definição do local da ocorrência da tributação, isto é, se as trocas deveriam permanecer dentro da CEE praticando desta forma a tributação no país de destino, ou contrariamente a isto evoluía-se para tributação no país de origem. E diante desta dualidade a CEE acolheu a tributação no destino como solução transitória. Assim, o Relatório Neumark direcionava-se para adoção do IVA, sendo pactuante com a realidade, na medida em que apontava para substituição do imposto sobre as transações em detrimento da aplicação de imposto sobre o valor acrescentado, com uma estrutura harmonizada em elementos essenciais, nomeadamente: adoção de uma base de incidência comum, conjunto limitado de isenções reservado aos bens de primeira necessidade e com taxas harmonizadas ou aproximadas. Previa-se ainda, como complemento ao IVA, onerar as vendas a retalho com taxa diferenciada entre os estados-membros, com vista a evitar as distorções de concorrência (Vasques, 2013).

O Relatório Neumark traçou o programa definindo as primeiras diretivas comunitárias referentes ao IVA. Aprovada em 1967, a primeira Diretiva IVA – definiu os princípios de base do sistema, e apresentou com carácter obrigatório a adesão de um modelo comum do IVA aos estados-membros da CEE. Portanto o Relatório Neumark posicionava-se de maneira firme quanto a relevância da adopção do IVA como modelo de tributação do consumo na CEE (Vasques, 2013).

O IVA afigurava-se bem como um imposto que atingia a meta de harmonização fiscal e como o canal de integração no modelo de financiamento da CEE, na medida que se apresentava como um imposto dotado de características inovadoras, tributando as transações em função do valor acrescentado, e solucionava questões relevantes em matérias de tributação do consumo, tais como: 1) distinção precisa entre os intervenientes nas operações, 2) mais justo no que tange a sua incidência sendo abrangente aos serviços, 3) dotado de neutralidade económica referente aos agentes económicos, 4) concorrência empresarial e 5) bastante reditício (Sanches & Gama, 2010).

A adoção do IVA deu-se em circunstância da meta de integração regional a nível dos países europeus, devido a necessidade de desenvolvimento sustentado (articulado em torno das atividades económicas), seguido da intenção de mitigar os impactos perniciosos dos impostos cumulativos, almejando desde já a harmonização fiscal e a procura por um imposto eficaz no que refere arrecadação de receitas (Sanches & Gama, 2010; Vasques, 2013).

2.3.5 O Livro Verde da Comissão Europeia

O Livro Verde da Comissão Europeia foi apresentado em 1 de dezembro de 2010 pela Comissão Europeia, tendo como fundamento relançar um debate mais energético sobre o futuro deste imposto, contando com mais de 1700 contribuições, fruto de um alargada conjuntura de consulta de todos interessados sobre o dinamismo do sistema de IVA em vigor (COM, 2010).

De acordo com a Comissão Europeia (2010), passado cerca de 40 anos era bem-posto o momento de se efetuar uma análise crítica do sistema de IVA preconizando o reforço da sua coerência com o mercado único e a sua capacidade de rédito, que por sua vez passa por um conjunto de medidas, tais como: melhorar a eficácia e solidez económica, incrementar a sua contribuição para outras políticas, reduzir os custos relativos a comprimento e a cobrança; sendo exigente ainda um sistema de IVA global ajustado em função da evolução do contexto económico e tecnológico resistente a ataques em matérias de fraude. Assim, a reforma do sistema de IVA permitiria revigorar o mercado único e sustentar uma consolidação orçamental inteligente nos Estados-Membros.

Os debates sobre o futuro do IVA encadeiam-se em torno de dois eixos fundamentais: os princípios em matéria de tributação das operações intra-UE em que deverá basear-se um sistema de IVA plenamente ajustado ao mercado único e um conjunto de questões que requerem reflexão isolada, isto é, independentemente da opção adotada referente ao primeiro eixo (COM, 2010).

Paralelamente ao Livro Verde, a 6 de dezembro de 2011, a Comissão Europeia apresentou uma comunicação com duplo objetivo: definir as características fundamentais de um futuro sistema de IVA permissível de desempenhar a sua função reditícia, estimulando ao mesmo tempo a competitividade da UE e indicar os domínios prioritários das novas acções a empreender nos anos seguintes (Palma, 2012). E deste modo a UE indicou dois, nomeadamente:

1) Um sistema baseado no princípio do destino; isto é, abandonar a ideia de regime transitório em detrimento da tributação no país de origem, apontando a Comissão as seguintes razões: implica elevada harmonização de taxa de IVA evitando que as diferenças de taxas afetem as decisões referentes ao local de realização das operações, para os particulares e para as empresas; necessidade de um sistema de compensação da receita ao EM de consumo; necessidade de dependência dos Estados membros para cobrança parcial da sua receita de IVA.

2) Um sistema de IVA mais simples, eficiente e Robusto; isto é, simples considerando a existência de um único Código do IVA da UE; Eficaz e neutro considerando uma base tributável mais alargada e aplicação de taxas normal gerando mais receitas a menos custos; Robusto e a prova de fraude sendo necessário para tal um maior controlo por parte das autoridades fiscais nacionais, de uma atuação coletiva de uma única autoridade europeia em matérias de IVA e de um intercâmbio mais dinamizado entre as administrações nacionais.

O Livro Verde da Comissão Europeia aclara que apesar dos méritos reconhecidos ao IVA, o sistema comum de IVA da UE apresenta certas debilidades assentes no grau de harmonização legislativa insuficiente permitindo opções no regime vigente, bem como diferentes interpretações e aplicações práticas das regras comunitárias, complexidade do sistema, burocracia e custos de cumprimento. Tendo ainda questões gerais a considerar e propondo recomendações relevantes em torno de assuntos como: âmbito de aplicação do IVA isenções e subvenções, deduções, taxas, pequenas empresas, sinergia com outras disposições. Alcançar um sistema de IVA mais íntegro e uma gestão do sistema mais desenvolvida e atualizada. Assim, é indispensável uma reflexão analítica, atualizada e contínua com vista a suprir a vulnerabilidade existente e a melhorar seu desempenho, acompanhando assim a célere globalização e o crescente progresso tecnológico (Palma, 2012).

2.3.5 A experiência de alguns países Africanos com o IVA

A introdução do IVA na África do Sul foi considerado muito dolorosa, e foi gerador de debates controversos em torno de questões sobre o peso administrativo que o IVA, o seu impacto inflacionário, a sua regressividade e assim a incerteza sobre a sua introdução. Contudo, o IVA foi introduzido em 31 de setembro de 1991, em substituição do imposto geral sobre as vendas existente desde 1978 e motivado principalmente pelo seu potencial reditício, apresentando-se como um imposto que tributa a generalidade do consumo de bens e serviços, proporcional ao preço de aquisição, independente do número de operações efetuadas no processo de produção e de distribuição que antecede a fase de tributação. A cobrança do IVA incide sobre o fornecimento e a importação de bens e serviços finais, porém goza de isenção em circunstância da exportação. Na fase da sua introdução a taxa era de 10%, em 1993 ascendeu para 14% (Charlet & Owens, 2010).

Um dos pontos críticos do IVA na África do Sul foi a fragilidade de controlo, favorecendo a evasão fiscal no setor dos serviços. Em 2001, este imposto sofreu algumas

alterações, com finalidade de aprimorar o imposto e reduzir o seu grande ônus administrativo (Kearney, 2003; Go, Kearney, Robinson & Thierfelder, 2005).

O IVA na África do Sul é possui certos aspetos próprios, isto é, dotado de um limite para as empresas se registarem em sede de IVA no valor monetário em Rands de 300 000.00, aproximadamente em Euros 24 000.00. Para as empresas que não se enquadrem neste limiar tem um tratamento de exclusão no âmbito de incidência objetiva do sistema. É cobrado de acordo com o método da fatura, sendo permitido aos fornecedores o crédito pelo IVA pago sobre as matérias-primas, caso forneçam prova disso. Semelhante a outros países há um elevado número de isenções, sendo nomeadamente: a agricultura crítica, a educação débil, a saúde e uma certa parcela do setor financeiro. A motivação para estas isenções é fundamentalmente alcançar uma qualitativa redistribuição das riquezas. Contrariamente a fase inicial, a relevância do IVA no PIB da África do Sul tem sido cada vez mais crescente, afirmando-se em 2001 como a segunda maior fonte de receitas, com 25% das receitas fiscais totais. Como fatores condutores desse crescimento apontam-se: a melhoria da eficiência na administração do imposto e a aplicação das propostas para simplificar o imposto. (Kearney, 2003).

A adoção do IVA em Moçambique vai além da data da sua aprovação com vista a entrada em vigor, isto é, em 1998 na estrutura do sistema fiscal em Moçambique vigorava um imposto do tipo cumulativo, com incidência geral sobre a venda de bens e prestação de serviços denominado Imposto de Circulação, o Imposto de Consumo com incidência sobre um conjunto extensivo de produtos constantes de tabela própria, o Imposto de Turismo com incidência sobre os bens e serviços prestados na esfera da hotelaria e turismo e o Imposto sobre Combustíveis com incidência sobre os produtos derivados do petróleo (Palma, 2012; Palma, 2015). Nesse sentido, em 1998 o Imposto de Circulação era o imposto central em matéria sobre o consumo Circulação, apresentando-se com taxas de 5% na produção e de 10% nos estágios grossista e retalhista, sendo considerado como um tributo bastante reditício para o Estado, porém acarretava consigo o estímulo ao mercado informal e produzia efeitos inflacionistas nos preços dos bens quer a nível interno quer dos bens para exportação. Por sua vez, o Imposto de Consumo apresentava-se com caracter monofásico que estimulava a evasão e o contrabando (Palma, 2012; Palma, 2015).

A introdução do IVA em Moçambique dá-se com a reforma da tributação do consumo, sendo revogado o Imposto de Circulação, bem como foi reduzido o âmbito de incidência do Imposto do Selo, o Imposto de Consumo foi transformado em Imposto Especial Consumo, o Imposto de Turismo foi eliminado e deu-se inclusão do setor de

transportes no IVA. A existência do IVA foi motivada por um conjunto de fatores diversificados, isto é, o facto de já ser o modelo de tributação utilizado por mais de 140 países (até à data de 1999), de possibilitar a integração internacional das economias, garantir receitas fiscais adequadas, acolher a desoneração fiscal total dos produtos nacionais destinados à exportação, bem como contava com as três grandes virtudes intrínsecas ao próprio imposto: produtividade, neutralidade e eficiência (Palma, 2012 & 2015).

O IVA em Moçambique apresenta-se com as seguintes características:

Possui elevada semelhança ao CIVA de Portugal, porém ajustado à realidade moçambicana, isto é, um sistema onde não há tributação dos subsídios; minimamente simples; modelo do tipo consumo; generalizado sobre bens e serviços; de incidência extensiva a todas as fases do circuito económico; com determinada limitação de contribuintes em regime normal e criação de regimes especiais; dotado de neutralidade económica; reditício; de gestão eficiente: liquidação e cobrança com recurso ao método do crédito de imposto; com taxa única de 17% e taxa zero para exportações; adota o método do reporte do imposto como regra geral; tributação no destino para as operações internacionais; Existência de três níveis de enquadramento dos sujeitos passivos: regime geral, regimes de pequenos contribuintes e regimes específicos (Palma, 2015).

A introdução do IVA em Moçambique afirmou-se como uma reforma virada para modernização do seu sistema fiscal. É um facto que o sistema de IVA em Moçambique apresenta dificuldades de base prática e carece de algumas revisões, na medida em que poderiam ser melhorados do ponto de vista da técnica legislativa apresentando uma melhor articulação entre o Código do IVA e o Regulamento do CIVA; o alargamento do regime especial de exigibilidade do IVA noutros setores previsto para as empreitadas e subempreitadas de obras públicas; a análise sobre tratamento tributário das entidades públicas e a atualização do sistema (Palma, 2012 & 2015).

2.4 As Virtudes e os Defeitos do IC

É crucial entender-se que não existem impostos perfeitos. Deste modo o IC apresenta desvantagens, bem como vantagens. Nesse sentido, na medida em que incide sobre um número reduzido de sujeitos passivos, advém a vantagem de uma gestão do imposto mais facilitado. Contam ainda com a vantagem de beneficiarem-se dos efeitos da anestesia fiscal, que é característica natural dos impostos indiretos, na medida em que são

incorporados no preço dos bens e os consumidores finais não se apercebem dos impostos que suportam (Basto, 1991; Sanches & Gama, 2010).

No que diz respeito as desvantagens, aponta-se que o IC possui uma base mais estreita sobre um baixo número de operadores económicos, dificultando a possibilidade de diluição do peso do imposto, afigurando-se assim uma barreira a aplicação de taxas uniformes relativamente baixas (Machado & Macaia, 2015). Ademais, o IC angolano assenta na ausência do carácter de generalidade e na produção de efeitos cumulativos, ocasionando elevada tendência a gerar distorções relevantes nas atividades económicas. Logo, de forma notável não evidencia a neutralidade económica, afetando o desenvolvimento económico, ao contrário do modelo de sistema fiscal do IVA (Palma, 2014).

Os impostos monofásicos (o IC angolano apresenta-se como um retrato muito bem enquadrado) agregam a susceptibilidade de aplicar o princípio da tributação no destino, no contexto do comércio internacional. Porém, acarretam como desvantagem o difícil controlo administrativo, por possuir um comércio a retalho disperso por um amplo número de pequenos contribuintes, arcaicos, e de baixa eficácia na arrecadação de receitas fiscais, além dos operadores económicos acatarem de forma defeituosa as suas obrigações fiscais (Dias, 2005).

3 Dados e Metodologia de Investigação

Para dar corpo a esta dissertação recorreu-se a técnica de pesquisa combinando nomeadamente: revisão bibliográfica, entrevista documentada por vídeo, questionário e análise documental. Nesse sentido, esta pesquisa contou com variáveis atuando como função do modelo de trabalho aqui apresentado, sendo estas: a tributação do consumo, o sistema de IVA, o normativo do IC, e por fim a Proposta de Lei do CIVA e documentos estruturantes (Lopes, 2016).

O estudo que aqui se apresenta está orientado com um carácter indutivo. Em bom rigor, terá a pesquisa qualitativa e normativa como base de recolha de dados. Remete-se a uma janela temporal em intervalo aberto desde os anos da recente reforma tributária, especificamente, 2011 e 2019. Os dados referentes a análise documental são provenientes da base de dados do Ministério das Finanças de Angola (MINFI) e da Administração Geral Tributária (AGT). Sendo que o tratamento dos dados da amostra foram com recurso a ferramenta SPSS e ao Excel.

3.1 Tipologia de Pesquisa

Esta pesquisa opta pela indução como método de investigação e recorre ao método comparativo possibilitando analisar as divergências e similitudes entre os normativos vigentes em Angola e a nível internacional, bem como adopta uma abordagem de investigação normativa e qualitativa, por forma a assegurar maior nível de robustez na resposta à problemática desta pesquisa científica (Abrantes, 2007; Carvalho, 2009).

3.2 Caracterização Sociodemográfica da amostra

A amostra para este trabalho de pesquisa consolidou-se através de grupo amostral diferenciado. Isto é, a documentação por vídeo contou com uma amostra de 6 pessoas como convidados de painel, perfazendo um total de 6 Homens, sendo dentre eles 2 economista, 1 empresário, 2 técnicos fiscais, 1 perito de contabilidade.⁸

Os questionários foram aplicados numa amostra de 25 pessoas, em Angola. Dentre os quais 18 (72 %) são Homens, sendo 16 trabalhadores e 2 não trabalhadores, e 7 (28%) são Mulheres, sendo 5 trabalhadoras e 2 são não trabalhadoras. Constando que 3 são funcionários do sector bancário, 5 são funcionários do MINFI, 3 são funcionários do FSDEA, 1 é funcionário do MINDEF, 2 são funcionários públicos, 1 funcionário do sector petrolífero, 2 são funcionários do sector privado empresarial, 1 funcionário da AGT, 2 são funcionários do sector académico-científico, 1 funcionário técnico do sector académico-científico, e 4 não são funcionários. Dos quais 3 (12%) têm o ciclo de ensino medio feito, 20 (80%) tem o ciclo do ensino superior feito, e 2 (8%) têm o ciclo acima ensino superior feito. Figurando-se ainda que, 14 (56%) estão a mais de três anos nas suas respectivas instituições e 11 (44%) estão a menos de três anos.

3.3 Estrutura da Documentação por vídeo e Elaboração do Questionário

O baixo nível de fiscalização e a estrutura fiscal baseada nos impostos indirectos, com grande relevo nos impostos sob as exportações enquadra-se bem a países em desenvolvimento como é o caso de Angola (Pereira, 2014). Nesse sentido, o IC angolano dotado da ausência de generalidade e com efeitos cumulativos é gerador de impacto

⁸ **NOTA:** o acrónimo P neste trabalho aparece como sendo a representação da palavra pergunta, relacionada com as questões para o processo de entrevista e de questionário e o N/A representa "não aplicável"- neste trabalho é usado para situações diversas tais como: não declarado, em falta, não tendo, desconhecido).

relevante nas atividades económicas (Palma, 2014). Face a isto, as LGERT prevê desde 2011 a necessidade de alterações no IC, na intenção de propiciar maior arrecadação de receitas fiscais diversificadas, e assim contornar a fragilidade económico-fiscal considerando a introdução do IVA, que a muito se tem afigurado com sucesso mundial (Palma, 2015).

O inquérito para os entrevistados da documentação por vídeo e para questionário apresentado em anexos foram estruturados com recurso a partir de estudos de Kearney (2003), Pereira (2014), Palma (2014), Palma (2015) e Manzato & Santos (2012), dividindo-se em três secções principais. Para o primeiro caso a primeira secção conta com três questões e para o segundo caso a primeira secção conta com seis questões referentes à caracterização dos entrevistados e dos inquiridos; a segunda secção, de igual modo para os dois casos, engloba quatro questões fechadas com o interesse apurar o impacto do IC, e por último a terceira secção é formada por cinco questões abertas que visam elucidar a controvérsia existente, identificar a necessidade e o momento ideal para a implementação do IVA.

De forma a garantir a fiabilidade qualitativa nas respostas, respetivamente os questionários, foram aplicados a funcionários da Administração Geral Tributária (AGT), e da Ordem dos Contabilistas e Peritos Contabilistas de Angola (OCPCA), bem como a membros de instituições com relação de interesse directo neste processo, sendo estes: a Associação Industrial de Angola (AIA), e a Ordem dos Economistas de Angola (OEA), académicos e a certo número da população em geral.

A documentação por vídeo foi por via de debate em fórum aberto, dividida em entrevistas, nomeadamente: Entrevista 1 (Tema do Debate: Fórum TPA Implementação do IVA em Angola⁹, Data: 30-05-2018); Entrevista 2 (Tema do Debate: A implementação do IVA em Angola¹⁰, Data: 04-07-2018).

Este trabalho contou com um tratamento confidencial da documentação por vídeo, e assim caracterizou-se os entrevistados de acordo com codinomes, especificamente: Z1, Z2, Z3, Z4, Z5, Z6. A técnica de recolha de dados usada foi a realização de um questionário online com recurso ao Template e ao Excel, e este processo decorreu entre 8 de julho e 22 de setembro. Nesse sentido, por formas a garantir a confidencialidade das identidades dos

9 Para acesso a mesma consulte-se o portal digital da Televisão Pública de Angola ou recorra-se: <https://www.youtube.com/watch?v=sZUN3fBfXas&t=3s>

10 Para acesso a mesma consulte-se o portal digital da TV Zimbo (Estação Privada de Televisão de Angola).

inquiridos no processo de coleta de dados achou-se conveniente dar um tratamento com base em codinomes com as letras alfabéticas, nomeadamente: A, B, C, D, E, F, G, H, I, J, K, L, M, N, O, P, Q, R, S, T, U, V, X, Y, W. e designados por inquiridos ou observações da amostra.

4 Apresentação e Análise dos resultados

O presente capítulo é reservado ao tratamento dos resultados dos dados coletados, por meio das entrevistas da documentação por vídeo, questionários e de documentos da base de dados da AGT, relacionados com a Proposta de Lei do IVA e Regime jurídico das facturas e documentos equivalentes.

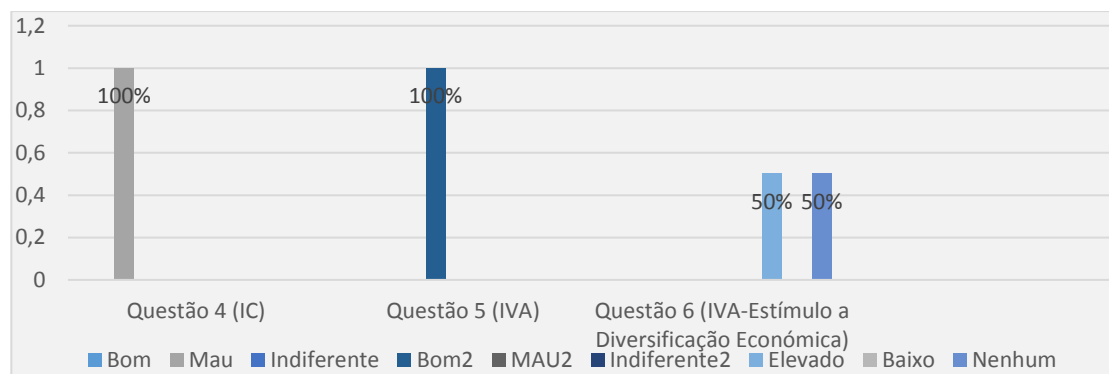
4.1 Caracterização das Observações

No que se refere aos entrevistados da documentação por vídeo, dá-se de igual a modo a sua caracterização sociodemográfica acima apresentada. No que se refere aos inquiridos, obteve-se um total de 25 respostas, proveniente dos questionários aplicados. No total, 18 (72 %) são Homens, sendo 16 trabalhadores e 2 não trabalhadores, e 7 (28%) são Mulheres, sendo 5 trabalhadoras e 2 são não trabalhadoras. Relativamente a função que desempenham, constam que 3 são analistas no sector bancário, 1 técnico na função pública, 1 analista na função pública, 1 diretor de operações no sector petrolífero, 2 consultores do sector privado empresarial, 1 técnico da AGT, 2 docentes do sector académico-científico, 1 técnico do sector académico-científico, 3 estudantes do ciclo do ensino superior e 1 estafeta do sector privado empresarial. E no que se refere a área de formação académica, 9 tem formação em economia no ciclo de ensino superior, 3 tem formação em finanças no ciclo do ensino superior, 1 tem formação em contabilidade e auditoria no ciclo de ensino superior, 1 tem formação em Direito no ciclo de ensino superior, 1 tem formação em administração e gestão escolar no ciclo acima do ensino superior, 1 tem formação em saúde ambiental no ciclo de ensino superior, 1 em processo de formação na área de gestão no ciclo do ensino médio, 1 tem formação em gestão de empresas acima do ciclo do ensino superior, 1 em processo de formação na área de jurídico-económico no ciclo de ensino medio, 1 em processo de formação na área de eletrónica e telecomunicações no ciclo de ensino medio.

4.2 Resultado da Documentação por vídeo

Neste subcapítulo apresentam-se de forma resumida os principais resultados obtidos da documentação por vídeo, com vista a compreender o momento oportuno para a entrada do IVA, com atenção as suas repercussões.

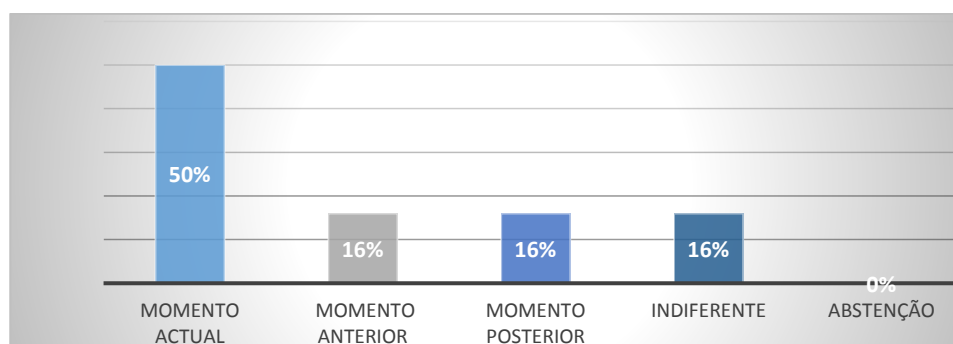
FIGURA 1 – REPRESENTAÇÃO DA QUESTÃO 4, 5 e 6 SOBRE OS ENTREVISTADOS



Fonte: Feito pelo autor, com recurso a coleta de informação da amostra

A trajetória em torno dos entrevistados da documentação por vídeo possibilitou perceber que existe um censo comum sobre o IC como um imposto nocivo ou injusto no que se refere a sua base de incidência e o seu possível manuseio (Figura 1), bem como ilustra que existe um olhar comum no reconhecimento do IVA como um imposto de impacto melhorado em relação ao IC. Porém, há uma divisão de opinião equiparada sobre a capacidade do IVA proporcionar estímulo a diversificação económica, divisão esta que se torna mais acentuada e isolada a respeito das condições existentes para sua introdução, bem como com poucas contribuições a respeito das matérias sobre estrutura de taxas, ilustrados na Tabela 2 (em anexos).

FIGURA 2 – REPRESENTAÇÃO DA QUESTÃO 11 SOBRE OS ENTREVISTADOS



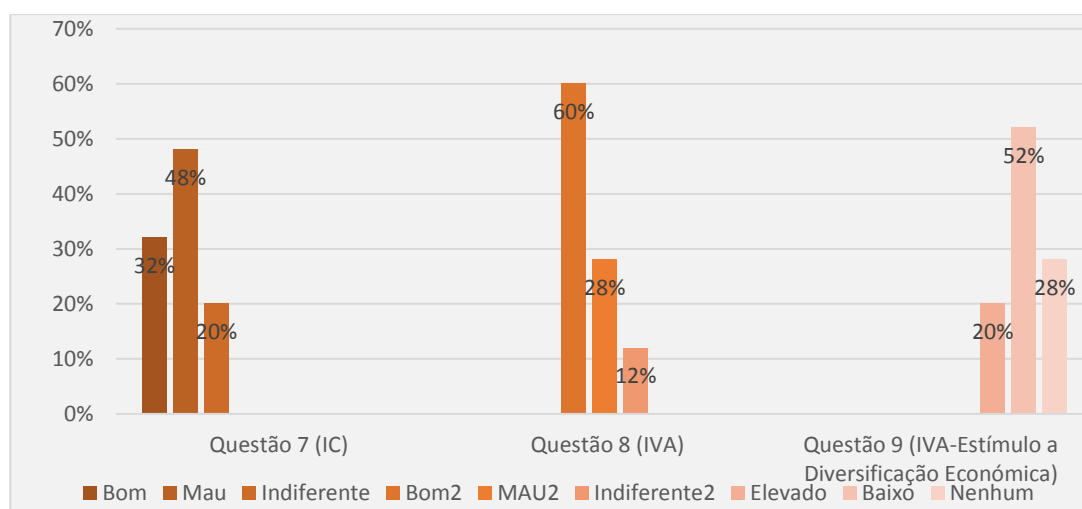
Fonte: Feito pelo autor, com recurso a coleta de informação da amostra

A Tabela (em anexos) permite-nos perceber que existe uma análise crítica, aproximadamente conjunta em volta do tratamento e estreitamento na relação entre a AGT e os contribuintes. Contudo, a Figura 2 acima ilustra que esta visão aproximada e transversal extingue-se de forma desfasada entre os entrevistados na medida que se olha para qual o melhor momento para existência do IVA, sendo importante realçar que por quase todos é reconhecido o IVA como mais justo, neutro, equitativo, disciplinador e moderno em matérias de RT para o sistema fiscal (ver Tabela em anexos).

4.3 Resultado dos Questionários

No que se refere a recolha de informação por via dos questionários aplicados aos inqueridos, com a intenção de possuir evidências e compreender as opiniões em torno da questão científica levantada por este estudo é possível observar com recurso a Figura 3 abaixo que, a maior parte dos inqueridos (48%) considera o IC um mau imposto, contrariamente ao que acontece com a visão sobre o IVA, na medida que grande parte (60%) considera o IVA um bom imposto, ficando uma parcela pequena indiferente (12%). Porém, ilustra ainda que dá-se uma mudança radical quando se olha para o estímulo que o IVA pode causar a economia angolana, dado que a maior parte entre os inquiridos (52%) considera que causaria sim um estímulo, contudo sendo este um estímulo baixo.

FIGURA 3 – REPRESENTAÇÃO DA QUESTÃO 7, 8 e 9 SOBRE OS INQUIRIDOS



Fonte: Feito pelo autor, com recurso a coleta de informação da amostra

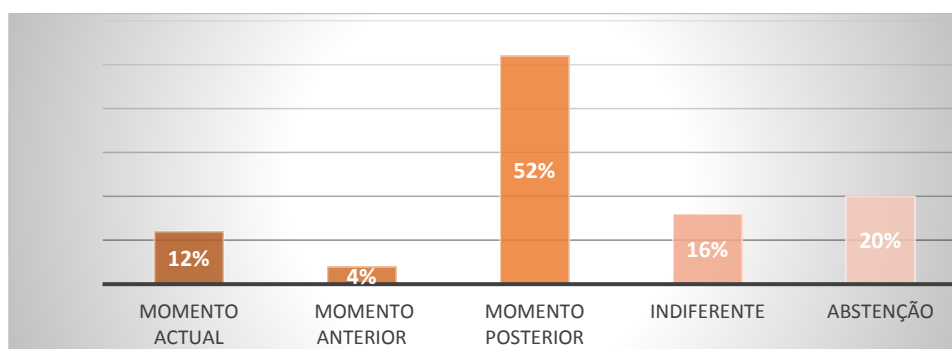
É possível ainda perceber que, dentre os que atentaram a dar resposta a questão dez do questionário, grande parte acredita que a melhoria das distorções proporcionadas pelo IC passa por reestruturar ou baixar a taxa, estando entre as outras sugestões a melhoria da

fiscalização, a eliminação do efeito cascata, a forma e eficiência de cobrança passando pelos mecanismos de dedução ou crédito do mesmo (ver Tabela em anexos).

É notável na Tabela 2 em anexo que a “grosso modo” considera-se que não há condições para a existência do IVA, isto é, dos inquiridos nenhum acredita que exista condições, e apenas 3 (20%) apresentam incertezas.

É possível perceber que referente a questão treze os inquiridos apresentam opiniões distintas, passando por pontos tais como: a fiscalização, informalidade, o sistema de facturas, pagamentos e reembolsos, organização contabilística, a falta de conhecimento, a recessão económica, entre outras (ver tabela em anexos).

FIGURA 4 – REPRESENTAÇÃO DA QUESTÃO 14 SOBRE OS INQUIRIDOS



Fonte: Feito pelo autor, com recurso a coleta de informação da amostra

Podemos perceber pela Figura 4 acima que sobre a questão de epicentro científico que este trabalho de pesquisa levanta, ou seja, o melhor momento para a implementação do IVA, existe uma dispersão nas opiniões dos inquiridos, onde 52% dos inquiridos considera que este não é o momento certo, seguidamente 16% considera ser indiferente a implementação neste ou em outro momento, e apenas 12% considera este momento como oportuno para implementação, com realce a uma abstenção de 20%. É ainda relevante para esta dissertação aludir que 64% dos inquiridos considera que o IVA pode trazer melhorias no sistema tributário contribuindo com maior justiça, transparência, controlo, formalidade, receitas, e know-how (ver Tabela em anexos).

4.4 Análise Documental

A pesquisa documental aqui presente dá relevância à análise da Proposta de Lei de IVA do GTIIVA, em nome da AGT, procurando analisar qual é a escolha do sistema tributário angolano, como se posiciona face ao panorama internacional e se é dotado de

uma atualização ajustada em matéria de tributação indireta. Digno de realce, esta análise consistiu num estudo em volta do período de 2011 a 2019.

4.4.1 A proposta de Lei de IVA para Angola

A Proposta de Lei do IVA e Regime jurídico das faturas e documentos equivalentes, foi reportada do período de 2018 a 2019. Nesse sentido, é possível verificar que a RT do consumo com vista a implementação do IVA no sistema fiscal angolano, de acordo com o GTIVA da AGT, é resultante de um conjunto de 5 razões, que se assinalam como sendo as de relevâncias e articuladas com as LGERT. Deste modo, as razões apresentam-se em moldes distintos, sendo estas nomeadamente:

1) A Constituição; isto é, aludindo ao artº88 da CRA e invocando o capítulo II, em volta do dever de todos em contribuir para despesas públicas, de acordo com as suas capacidades económicas e os benefícios se lhe conferem, por via dos impostos e taxas, equiparados a um sistema tributário justo.

2) As LGERT, isto é, afigura-se nas Prioridades de Intervenção no plano legislativo uma RT que conduza a substituição do atual IC pelo IVA, adequado a estrutura sócio-económica de Angola.

3) O plano intercalar do executivo, atuando como um instrumento orientado da gestão económica e social de Angola, dirigindo as acções conducentes ao IVA, por via da criação de medidas de política e acção para melhorar a situação económica actual. Ademais, a AGT por intermédio do GTIVA ajustou o cronograma de implementação para deste processo de reforma para o OGE de 2019.

4) Recomendação do FMI referentes ao período de 2016 e 2017, aconselhando a adoptar o IVA ajustado a realidade local, simples, e moderno para fazer face a economia global, sendo dentre as suas recomendações práticas: cobrado pelo método de crédito do imposto e se atendo ao princípio da tributação no destino, com única taxa e um número reduzido de isenções;

5) Alinhamento com as políticas da SADC, isto é, na medida em que Angola apresenta-se como sendo o único estado da região sem o IVA imposto.

4.4.1.1 Caracterização

O modelo de IVA, proposto à aprovação da Assembleia Nacional, foi desenhado pela AGT, e agrega consigo as recomendações feitas pelo FMI. Deste modo as características que o modelo de IVA apresenta para Angola são nomeadamente:

1) Imposto Indireto, isto é, tributa a capacidade contributiva através das aquisições de bens e serviços;

2) Imposto geral, isto implica, com incidência generalizada sobre bens, serviços e importações;

3) Imposto plurifásico, isto é, onera todas as etapas do circuito económico, sem efeito cumulativo, dotado de pagamento fraccionado por todos que intervenientes do ciclo de transação;

4) Dotado de neutralidade, isto é, baseado no método subtrativo e no crédito ao imposto, com reembolso do crédito assegurado;

5) Baseado no princípio do destino, isto é, a tributação é feita no país de destino, evitando-se assim a dupla tributação e estimulando a competitividade de bens e serviços no mercado internacional;

6) Dotado de um limiar; isto é, existe um volume de negócio ou importação predefinindo quem será abrangido em sede de IVA;

7) IVA do tipo consumo; o IVA atuará como um imposto cumulativo, para todos aqueles que estiverem abaixo do limiar;

8) Dotado de taxa única, isto é, para todas as transações, interna e importações;

9) Dotado de poucas isenções, isto é, todas aquelas justificadas por situações de aspeto económico ou social;

O projeto de Lei que aprova o código de IVA conta com dois regimes, afigurando-se estes: Regime Geral, Regime Declarativo Simplificado, O regime geral é repartido por Incidência de carácter obrigatório e incidência de carácter facultativo. A incidência de carácter obrigatória dar-se-á durante o período transitório até 2020, apenas aos Contribuintes cadastrados na Repartição fiscal dos Grandes Contribuintes liquidarão o IVA com direito a dedução e reembolso. A incidência de carácter facultativo decorrerá até 2020, sendo que todos os contribuintes poderão liquidar e deduzir o IVA, mediante a entrega da declaração de início de actividade, desde que preencham os requisitos cumulativos: contabilidade organizada; programa de facturação devidamente certificado nos termos da Lei; Cadastro actualizado;

O Regime declarativo simplificado Aplica-se aos contribuintes com volume de negócios igual ou inferior a USD 250.000,00. O projeto de Lei que aprova o CIVA conta ainda com o esclarecimento em matérias de Tributação Simplificada, referente ao regime transitório de 2019 a 2020, aludindo que este aplica-se a contribuintes com volume de

negócios equivalente em Kwanzas superior a USD 250.000,00 (Não aplicável aos contribuintes acima);

4.4.1.2 O CIVA Angolano

A proposta de Lei do GTIIVA, servindo como análise documental neste trabalho de pesquisa, apresenta o regulamento do CIVA angolano baseado num módulo de hipóteses de incidência, articulado nos seguintes pontos: O que? sendo definido pelos art 1º 2º 3º 4º e 5º do CIVA; Quem? sendo definido pelo art 2º do CIVA; Onde? Estando definido no art 6º do CIVA Quando? e Quanto? Definido pelo art 7º do CIVA Definido no art 13º 14º e 15º do CIVA.

A incidência objetiva ou real recai sobre: as Transmissões (onerosas) de bens, as Prestações (onerosas) de Serviços e as Importação. Aclarando-se sobre os seus respetivos conceitos como:

- Transmissão de bens; é a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, sendo que a energia eléctrica, o gás, o calor, o frio e similares são considerados bens corpóreos.
- Prestações de serviços; É qualquer operação efetuada a título oneroso, que não constitua transmissão ou importação de bens.
- Importação de bens; A transmissão ocorre fora do território nacional, mas o facto torna-se tributável porque o bem é consumido em território nacional.

A incidência subjetiva ou pessoal (pessoas designadas na lei que têm a obrigação de repercutir o IVA) recai sobre Pessoas singulares e sobre as Pessoas colectivas. É aqui bem aclarado o conceito de pessoas coletivas como sendo aqueles que, de modo independente e com carácter de habitualidade ou de forma isolada, desenvolvam uma atividade económica com ou sem fim lucrativo.

O tema da Localização das Operações é aqui remetido ao Princípio do Destino, que por sua vez este é aclarado com as seguintes bases: tributam-se, em regra, operações como as transmissões de bens, prestações de serviços e importações realizadas em Angola. Ainda nestas matérias, não se tributam em regra, operações como transmissões de bens, prestações de serviços e importações realizadas fora de Angola.

Aqui atenta-se ainda duas situações de destaque, sendo estas:

1.ª Inversão do sujeito passivo (reverse charge), que ocorrerá nos casos em que um sujeito passivo com domicílio, se de ou estabelecimento estável no território nacional

contrate serviços a um prestador que não tenha domicílio em Angola. Nesse caso, a responsabilidade pela liquidação e pagamento do imposto será do adquirente, quando o prestador não tenha representante.

2.ª Exportação de Serviços situações em que um sujeito passivo do IVA com domicílio, se de ou estabelecimento em Angola, transmita bens ou preste serviços a uma pessoa (singular ou colectiva) sem domicílio, sede ou estabelecimento no território nacional. Nesta situação não haverá lugar a liquidação e pagamento do imposto, porquanto este será tributado, em princípio, fora de Angola.

O Facto Gerador e a Exigibilidade aqui são também levantados e aclarados. Deste modo, o facto gerador é o facto que preenche as hipóteses de incidência previstas na lei, originando assim a relação jurídica tributária de IVA, sendo estas a transmissão de bens, Prestações de serviço e Importações, quando enquadrado nas regras gerais, e Mercadorias enviadas a consignação Prestações de serviço de carácter continuado, quando enquadrado nas regras especiais. A Exigibilidade é o direito que a administração tem de poder fazer valer, a partir de certo momento, o pagamento do imposto. Regra geral, é no momento em que os bens são postos a disposição do adquirente, no momento da sua realização, no momento aplicável as disposições aplicáveis aos direitos aduaneiros (Desembaraço). Para situações em especial, ocorre no termo dos 180 dias (mercadorias em consignação), ou final de 12 meses, se não for fixada periodicidade de pagamento ou se esta for superior a 12 meses (caso das Prestações de serviço de carácter continuado).

Nesta proposta de Lei encontra-se ainda configurada o tema das Isenções, sendo estas definidas como excepções a regra de incidência, em que embora ocorra o fato tributário, há dispensa do contribuinte liquidar o imposto devido a uma razão específica. As isenções podem ser simples, quando, ao sujeito passivo não se lhe permite liquidar o imposto nas suas operações ativas (venda ou prestação de serviços), assim como não se lhe confere o direito de deduzir o imposto suportado a montante (vide operações internas). Operam junto do sujeito passivo do IVA. Atente-se, no que respeita as isenções simples, estas, por sua vez afectam a neutralidade do IVA e o nosso ordenamento não se permite a renúncia a esta isenção.

As Isenções Completas (Vulgarmente designadas de taxa zero), são aquelas que ao sujeito passivo não se lhe permite liquidar o imposto nas suas operações ativas (venda), mas se lhe permite deduzir o imposto suportado na aquisição de bens ou serviços (a montante). Neste caso a carga fiscal suportada nos estádios anteriores económicos é totalmente anulada. Atente-se que só há duas situações destas no CIVA

- ☐ Matérias-primas
- ☐ Produtos de consumo básico (cesta básica)

4.4.1.3 O Regime das faturas e documentos equivalentes

Este foi aprovado pelo Decreto Presidencial n.º149/13 de 1 de Outubro com vista a tornar as declarações dos contribuintes mais comprováveis, objectivas e inequívocas reforçando melhor os mecanismos de controlo e fiscalização das transacções efectuadas pelo contribuinte por parte da Administração Geral Tributária (AGT).

Este regime apresentava uma estrutura dotada de 11 pontos, desde: 1.Objecto, 2.Âmbito, 3.Dispensa da emissão de fatura, 4.Documentosequivalentes, 5.Processamento, 6 Emissão de faturas, 7.Requisitos, 8.Identificação de elementos rectificadados ou substituídos, 9.Arquivamento, 10.Penalidades, 11.Dúvidas e omissões.

4.4.1.4 A nova estrutura do regime das faturas e documentos equivalentes

A nova estrutura em causa deu-se com a revogação do Decreto Presidencial n.º149/13 de 1 de Outubro, resultante da vontade de ajustar o Regime Jurídico das Faturas e Documentos Equivalentes à realidade socioeconómica de Angola de modos a acomodar todas as alterações do fórum fiscal. Atente que a revogação teve determinados pontos chaves, tal como se ilustra sobre esta matéria em anexo 6.

Portanto o atual Regime Jurídico de Faturas e Documentos Equivalentes comporta 4 capítulos, 16 artigos, dentre os quais 8 (oito) as redacções foram atualizadas mediante o contexto que se pretende atuar e 8 (oito) são novos.

5 Conclusões, Recomendações e Tópicos de Pesquisa Futura

Findo este percurso de uma abordagem desenvolvida de ideias científicas, pretende-se, de forma sucinta, apresentar as conclusões e tecer algumas recomendações.

5.1 Conclusões

Neste trabalho de dissertação enveredou-se esforços com um olhar crítico sobre a forma de diversificar a base de receitas do estado angolano, pela via da implementação do IVA.

Com recurso a um modelo escolhido numa base de variáveis específicas, dinâmica metodológica, recurso à coleta de dados e uma análise descritiva na sua apresentação, foi possível analisar os resultados, exonerando os erros de juízo subjetivo de interpretação. Por meio desta base foi possível concluir-se:

1- O atual imposto de consumo em Angola é monofásico e cumulativo, o que dá lugar a distorções graves na economia, estando apenas capacitado para ajustamentos, de base estreita e consequentemente com fraca capacidade de redito para o Estado, ademais, remete os operadores económicos acatarem as suas obrigações fiscais de forma débil, deste modo é negativo.

2- O IVA é um imposto virtuoso, com capacidade reduzir a pressão inflacionista, com a vantagem de abrangência ampla sobre a qualidade de contribuintes, de matriz comunitária, resistente ao teste da neutralidade, baseado no princípio de tributação no país de destino e dotado de elevada capacidade de rédito para o Estado.

3- A adoção do IVA, tendo por base a sua génese, é resultante de uma escolha como um instrumento privilegiado rumo a uma recuperação económica, dada as limitações orçamentais, cuja certa parte da solução, pairava em reformas conjunturais, evitar o grau de complexidade da tributação ao nível do comércio a retalho e do sector dos serviços. Portanto é possível depreender-se daqui que o IVA é um imposto oportunista das características e dos impactos defeituosos do imposto de consumo.

4- Com um olhar versado na análise dos resultados dos inquiridos e o recurso a entrevistas é possível aclarar que a melhoria dos defeitos do IC não se atinge por via da gestão ou redução da taxa, sendo que isto configura-se um tratamento ineficiente e pouco assertivo.

5- O esforço e empenho do Estado Angolano na óptica de RT do atual IC é positiva, na medida que o IC é dotado de defeitos e conserva vícios que lhe são característicos como

imposto monofásico, sendo que, por mais que a AGT o manuseie perspetivando a lógica de rédito, consequentemente causará maiores distorções económicas, fruto do seu efeito cascata. Ademais, a não existência de um código próprio para o IC, existindo apenas um regulamento afigura-se com uma apresentação pouco organizada, complexa e pouco esclarecedora.

6- Com recurso a análise documental em torno da Proposta de Lei do CIVA do GTIIVA, elencando as razões para a implementação do IVA, conclui-se como positiva, porém, é crucial aludir esclarecimentos e atentar a compreensão do GTIVA em nome da AGT que a existência e implementação do IVA num Estado, desde a sua mais remota essência, é resultado da necessidade de reformais fiscais com a intenção de sair da inercia fiscal e redução do grau de complexidade no tratamento sob o comercio a retalho e no sector de serviços, combinado com a necessidade de reestruturação económica.

7- A intenção do legislador angolano em implementar o IVA em 2019, é critico-positiva, isto é, crítica na medida que o tecido fiscal angolano a muito que tem sido assolado pelas características defeituosas do IC, configurando que já devia ter sido implementado o IVA, e positivo na medida que o momento atual se afigura como o mais oportuno para implementação do IVA. Por formas a mitigar o ceticismo existente é de se aclarar que o IVA sempre assentou bem como um imposto que atinge a meta de harmonização fiscal, permite a distinção precisa entre os intervenientes nas operações, mais justo no que tange a sua incidência e sendo abrangente aos serviços. Ademais, aludindo-se as suas características inovadoras e o seu sucesso noutros sistemas fiscais, facilita a possibilidade de integração regional ou mercado comum, sendo no caso de Angola muito bem optado (Sanches & Gama, 2010).

8- Com um olhar sobre a análise documental e especificamente sobre a estrutura das características do CIVA para Angola proposto pelo GTIIVA, conclui-se como positivo, na medida que preserva os pontos que afiguram a base do IVA como um imposto virtuoso, alem de apresentar aspetos próprios, tais como: Limiar para o volume de negócio ou importação, a característica de IVA do tipo consumo e poucas isenções, posicionando-se de forma semelhante a países mais experientes como o caso da África do Sul.

9- A estrutura de taxa proposta pelo GTIIVA para o IVA, em nome da AGT, conclui-se positiva, pois trata-se de uma escolha de taxa única e por esta via nota-se que está alinhada com uma escolha de um IVA moderno, isto implica, um IVA mais simples, permitindo assim um tratamento em sede do imposto menos complexa e bem articulado com as premissas futuristas do IVA (Palma, 2012; COM, 2010).

10- A estrutura da Proposta do GTIIVA para Angola, comporta consigo um leque de isenções limitado, o que conclui-se positivo, dado que as isenções se assinalam como um tema que periga a característica de neutralidade do IVA, e numa primeira fase convém que o IVA dê demonstrações das suas virtudes de modos a reduzir a descrença sobre esta escolha. Esta proposta acarreta ainda a combinação entre a taxa única e isenções a taxa zero aplicada nas matérias-primas e nos produtos de cesta básica, que é aconselhada em matérias de tributação indireta.

11- A proposta aqui em análise apresenta um regime duplo entre: regime geral e regime declarativo simplificado, para o enquadramento dos sujeitos passivos, que é positivo, visto que deste modo ilustra-se assim o cuidado existente com o forte retrato da economia angolana voltada para a informalidade, e assinalando-se como um IVA de implementação parcial ou por etapas, a semelhança de Moçambique (Palma, 2012).

12- O regime das faturas e documentos equivalentes, por ter sido melhorado com uma nova proposta conclui-se positivo, na medida que tais alterações ilustram o esforço em prol do policiamento fiscal, combate a fraude e evasão fiscal em detrimento do tratamento penal. Percebendo-se assim a intenção de favorecer condições de sucesso ao IVA.

13- A estrutura geral da Proposta de Lei do CIVA do GTIIVA, conclui-se positiva, atendendo aos pontos melhorados, apresenta-se de forma transparente e bem articulada em matérias de tributação indireta e acautelando-se sobre os pontos que perigam o sucesso do IVA.

14- A localização de Angola na Região da SADC, a existência de uma economia carente de reestruturação, e a inércia sob o sistema fiscal remete em bom retrato a essência da existência do IVA, que por sua vez já deu demonstração de ser um imposto oportunista dos defeitos dos impostos cumulativos e das economias críticas, com grande capacidade de réditos e de reforma rumo a modernidade, formalidade, justiça tributária, assim em forma de proposta conclusiva esta dissertação alude que o momento mais oportuno para implementação do IVA é agora.

5.2 Recomendações

1- O IVA é um imposto exigente e de igual importância a sua implementação é o empenho por parte das associações e instituições ligadas neste processo, bem como por parte de outros intervenientes, dado que as matérias de tributação são transversais a todos.

Portanto a implementação do IVA no contexto angolano convida a responsabilidade de todos, cada um a sua medida.

2- A concertação e auscultação frequente entre a AGT e as instituições de interesse com ligação direta nestas matérias de tributação indireta tais como: OCPCA, OEA, AIA, INADEC, vai se afigurar indispensável neste processo, dado que sua implementação assenta apenas no primeiro passo de uma RT.

3- É necessário que a AGT bem como os órgãos do Estado responsáveis a estas matérias aumentem de forma supervisionada o processo de difusão e informação de qualidade em prol de se atingir uma visão abrangente e crítica, e descurar cada vez mais da visão céptica de olhar sobre o aparelho fiscal.

4- A reforma tributária não se afigura como um processo estático, sendo indispensável que se comece a transmitir com mais abertura e clareza sobre a noção, importância e abrangência das matérias fiscais nos distintos escalões ou ciclo de ensino, para que Angola possa atingir níveis aceitáveis de literacia fiscal.

5- Atente-se a taxa em sede de IVA, que esta se afigure dentro dos objetivos locais ao quadro angolano, e simultaneamente possa estar harmonizada com as taxas da região da SADC, respeitando os acordos de ratificação.

6- Atente-se que não existem razões para se temer a existência ou implementação do IVA no quadro angolano, na medida em que a sua implementação não está vinculada a uma imposição de carácter comunitário, pelo contrário, é uma escolha interna rumo a modernidade fiscal, naturalmente ajustada a dinâmica internacional.

7- A OCPCA jogará um papel relevante neste processo rumo a modernidade fiscal, e por esta via tenha-se um tratamento inclusivo, relevando as suas contribuições nestas matérias em todos os campos, desde a formação de quadros aos ajustamentos de melhoria tais como: difusão de informação qualitativa e atualização das matérias contábeis.

5.3 Tópicos de Pesquisa Futura

O tema desta dissertação traz por si a necessidade de continuidade e acompanhamento, com vista a atingir a apreciação das propostas elencadas. Por esta via, e dada a sua abrangência, que não se extingue neste trabalho de pesquisa, apraz-nos apresentar sugestão de investigação contínua, sendo esta:

- (1) Elaborar um trabalho de pesquisa de impacto sobre o IVA pós-implementação no quadro angolano, versada numa análise quantitativa;

Referências Bibliográficas

- Abrantes, J. (2007). *Fazer Monografia é Moleza – Passo a Passo de Um Trabalho Científico*. Wak. Rio de Janeiro.
- African Tax Research Network (2017). *A Modern and Effective Taxation System to advance Domestic Resource Mobilization in Africa: The Role of Information Technology and Tax Information Exchange*. Acedido em: 25-02-2019, em: https://irpcdn.multiscreensite.com/6cbbb79d/files/uploaded/ATRN%20Call%20fr%20Papers%202017_Indicative%20Topics.pdf
- Balthazar, U. C. (2008). A génese do imposto sobre o valor agregado. *Revista Sequência* 56, 245-258.
- Basto, J. G. X. (1991). *A Tributação do Consumo e Sua Coordenação Internacional*. Centro de Estudos Fiscais. Lisboa.
- Charlet, A. & Owens, J. (2010). An International Perspective on VAT. *Tax Analysts* 59, 943-952.
- Comissao Europeia (2010). *Livro Verde Sobre o futuro do IVA: Rumo a um sistema de IVA mais simples, mais sólido e eficaz*. Bruxelas.
- Correia, A. (1995). O IVA na União Europeia – As dificuldades do processo de harmonização. *Estudos Jurídicos e Políticos* (3).
- Coxe, F. (2012). *Fiscalidade Angolana*. Edições Piaget. Lisboa.
- Dias, A. A. V. (2005). *O Sistema Comum do IVA – Harmonização do IVA na União Europeia e a Importância do Princípio da Tributação na Origem* (Tese de Pós-Graduação em Direito Fiscal), Faculdade de Direito. Porto.
- Franco, A. L. S. (2012). *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. Almedina (2). Coimbra.
- Go, D. S., Kearney, M., Robinson, S. & Thierfelder, K. (2005). An Analysis of South Africa's Value Added Tax. Em: Charlet, A. & Owens, J. (Eds.). *An International Perspective on VAT*. *Tax Analysts* 59, 943-952.
- Kearney, M. (2003). *Restructuring Value-Added Tax in South Africa: A computable general equilibrium analysis* (Tese de Doutoramento), University of Pretória. Pretória.
- Lopes, M. (2016). *Investigação em Fiscalidade: Algumas reflexões*. Faculdade de Economia. Coimbra.
- Machado, J. E., Costa, P. N. & Macaia, O. (2015). *Direito Fiscal Angolano*. 1ª ed., Coimbra Editora, S.A. Coimbra.

- Magro, J. L. F. (2014). Imposto de Consumo Atualizado – Regime Jurídico das Faturas e Documentos Equivalentes. *Escolar Editora*. Lobito.
- Manzato, A. J., & Santos, A. B. (2012). A Elaboração de Questionários na Pesquisa Quantitativa. *Departamento de Ciência da Computação e Estatística*. São José do Rio Preto.
- Martins, A. M. F. (2013). Isenções Incompletas e Rendibilidade dos Investimentos: Uma Análise. Em: Vasques, S. (Eds.). *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Almedina, S.A. Coimbra.
- Ministério das Finanças de Angola (2018). *Administração Geral Tributária*. Acedido em: 11-10-2018, em: <https://agt.minfin.gov.ao/PortalAGT/#!/reforma-tributaria/evolucao-legislativa>
- Palma, C. C. (2012). *A recente comunicação da Comissão sobre o futuro do IVA*. Acedido em: 06-03-2019, em: <https://www.occ.pt/fotos/editor2/gabineestudos144.pdf>
- Palma, C. C. (2012). Introdução ao imposto sobre o valor acrescentado Moçambicano. *Almedina*. Coimbra.
- Palma, C. C. (2014) O Imposto de Consumo em Angola. *Cadernos IDEFF internacional* (3). Coimbra.
- Palma, C. C. (2016). *O IVA na UE e mais além*. Paper apresentado na *Conferência comemorativa dos 30 anos de IVA em Portugal*. Lisboa.
- Palma, C. C. (2015). O Sistema de IVA em Moçambique: Adopção e características gerais. *Revista Nomos*. Fortaleza.
- Pereira, M. H. F. (2014). *Fiscalidade*. 5ª ed., Almedina, S.A. Coimbra.
- Sanches, J. L. S. & Gama, J. (2010). Manual de Direito Fiscal angolano. *Coimbra Editora*, S.A. Coimbra.
- Southern African Development Community (2019). *Towards a common Future*. Acedido em: 21-06-2019, em: <https://www.sadc.int/member-states/angola/>
- Vasques, S. (2015). O Imposto sobre o Valor Acrescentado. *Almedina*, S.A. Coimbra.
- Vasques, S. (2013). O IVA enquanto imposto geral sobre o consumo. *Almedina*, S.A. Coimbra.
- Televisão Pública de Angola (2018). *Fórum TPA Implementação do IVA em Angola*. Acedido em: 03-11-2018, em: <https://www.youtube.com/watch?v=sZUN3fBfXas&t=3s>

Anexos

Anexo a)

EVOLUÇÃO ANUAL DAS RECEITAS FISCAIS DE MOÇAMBIQUE NO PERÍODO DE 2008 A 2010.

Milhões de MT	2008		2009		2010	
	LEI	% EXE	LEI	% EXE	LEI	% PIB
Receita do Estado	38,816.0	101.0%	46,216.3	102.6%	57,431.8	18.8%
Receitas Correntes	37,116.6	100.9%	43,989.2	105.8%	58,159.8	18.4%
Receitas Fiscais	30,800.6	105.2%	37,197.8	105.4%	47,310.8	15.5%
Impostos sobre rendimentos	10,003.8	87.2%	12,385.1	110.8%	17,798.8	5.7%
Imposto especial sobre o jogo	69.3	63.5%	50.0	94.7%	59.1	3.1
Imposto sobre Rendimento de Pessoas Colectivas	4,622.1	58.9%	6,153.9	119.2%	9,403.4	2.6%
Imposto sobre Rendimento de Pessoas Singulares	5,312.4	112.1%	6,181.2	102.6%	8,038.3	0.0%
Impostos sobre Bens e Serviços	18,880.5	102.0%	22,740.3	104.2%	27,562.1	9.0%
dos quais: Imposto sobre Valor Acrescentado	13,168.1	98.5%	15,816.0	108.7%	19,409.6	6.3%
nas importações	7,702.1	13.0%	9,201.1	106.6%	1,480.1	0.5%
nas operações internas	5,466.0	29.9%	6,614.9	106.9%	2,307.9	0.8%
Outros Impostos Fiscais	1,936.3	75.4%	2,072.4	88.1%	2,250.0	0.7%

Fonte: Ministério da Economia e Finanças de Moçambique, extraído do Orçamento de Estado.

Anexo b)

INQUÉRITO DIRECIONADO PARA QUESTIONÁRIO E DOCUMENTAÇÃO POR VÍDEO

Documentação	Questionário
1	1 Sexo: Masculino _____ Feminino _____
2	2 Em que Instituição trabalha? _____
	3 Há quanto tempo trabalha na instituição? Mais de 3 anos: _____ Menos de 3 anos: _____
3	4 Qual é a função que desempenha na instituição?
	5 Formação académica Ensino médio: _____ Ensino superior: _____ Outros: _____
	6 Área de formação: _____
4	7 O que pensa do atual Imposto de consumo (IC) em Angola? Bom: _____ Mau: _____ Indiferente: _____
5	8 Qual é a sua opinião sobre o Imposto de valor acrescentado (IVA)? Bom: _____ Mau: _____ Indiferente: _____
6	9 Em sua opinião, em que medida o IVA pode estimular a diversificação da economia angolana? Elevado: _____ Baixo: _____ Nenhum: _____
7	10 Em sua opinião, cite o que pode ser melhorado no atual Imposto de consumo de modos a conter as distorções que tem criado no sistema fiscal angolano: _____
8	11 Em sua opinião, acha que Angola reúne condições para introduzir a transição do atual IC para o IVA? Sim: _____ Não: _____ Talvez: _____
9	12 Diante de um processo de reforma da tributação do consumo em Angola, diga que estrutura de taxa (s) em sede de IVA considera adequada, apresentando a sua sugestão de taxa (s): _____

10	13 Cite 2 ou mais barreiras que devem ser ultrapassadas para que a implementação do IVA afigure-se como uma escolha de sucesso em Angola: 1 _____
11	14 No contexto da reforma fiscal que Angola tem introduzido, qual é o melhor momento para implementação do IVA?
12	15 Que melhorias o IVA pode trazer para o sistema fiscal angolano?

Fonte: Adaptado de Kearney (2003), Pereira (2014), Palma (2014) e Palma (2015).

CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA

	N	%	N	%	N	% Válida
Documentação	6	100			6	20
Questionário			25	100	25	80
Total	6	100,00	25	100,00	31	100,00
Sexo						
Masculino	6	100,00	18	72	24	77
Feminino			7	28	7	23
Total	6	100,00	25	100	31	
Instituição						
AIA	1	16,67			1	4
AGT	1	16,67	1	4	2	7
Banco			3	12	3	11
Empresa Privada			2	8	2	7
Fundo Soberano			3	12	3	11
MINDEF			1	4	1	4
MINFI			5	20	5	19
OCPCA	1	16,67			1	4
OEA	1	16,67			1	4
Sector Público			2	8	2	7
Sector Privado			2	8	2	7
Sector petrolífero			1	4	1	4
Universidade			3	12	3	11
Total	4	66,68	23	92	27	
Tempo na Instituição						
Menos de 3 anos			14	56	14	56
Mais de 3 anos			11	44	11	44
Total			25	100	25	
Formação Académica						
Ensino médio			3	12	3	12
Ensino superior			20	80	20	80
Outros			2	8	2	8
Total			25	100	25	

Anexo c)

CARACTERIZAÇÃO PARA DOCUMENTAÇÃO E QUESTIONÁRIO

	N	%	N	%	N	% Válida
Documentação	6	100			6	20
Questionário			25	100	25	80
Total	6	100,00	25	100,00	31	100,00
DOCUMENTAÇÃO						
P7	Z1,Z2,Z5,Z6	Nada				67
	Z3,Z4	Explorar e eliminar o IC sobre os bens intermédios				33
P8	Z1,Z5,Z6	Sim				50
	Z2,Z4	Não				34
	Z3	Talvez				16
P9	Z1,Z6	14% com taxa única				33
P10	Z1,Z2,Z3,Z4,Z5,Z6	A relação entre a AGT e os contribuintes, a capacidade de produção, os problemas técnicos e humanos (falta de contabilistas), as taxas e o regime transitório as isenções				100
P11	Z1,Z5,Z6	2019				50
	Z2	Já devia ter sido implementado				16,67
	Z3	Depende da estratégia de sucesso				16,67
	Z4	Não nesse momento				16,67
P12	Z1,Z2,Z3	Tributação mais justa mais				50
	Z5, Z6	Disciplina a cadeia de valor, modernização fiscal				33
QUESTIONÁRIO						
P10	A,C,E,V	Maior fiscalização e eficiência na cobrança				16
	H,J,Q,X,W,U,K	Redução ou revisão da taxa				28
	B,O,G	Eliminar o efeito cascata				12
	F,I,M,R,S,T,Y,N	Nada				32
	D,L,P	Sem comentários				12
P11	A,C,D,E,F,H,G,I,J,K	Não				80
	L,M,N,P,Q,R,S,T,U,W					
	B,O,V,X	Talvez				20
P12	A,B,C,E,G,J,P,Q,R,T,U,X	Entre 10% e 15%				48
	N,V,W	Abaixo de 10%				12
	D,F,I,L,O,S,Y	Nenhuma				28
	D,L,M	Sem comentários				12
P13	A,B,C,D,J,U,V	A fiscalização, informalidade, rácio contabilista/empresa, AGT				32
	E,O,P,Q,X	Sistema de facturas, razões técnicas, sistemas informáticos				20
	N,G	Ignorância das pessoas, escoamento dos bens				8
	H,I,K,M,W	Estabilidade económica, A produção, o investimento				20
	F,L,R,S,T	Sem comentários				20
P14	B,X,O	Momento actual				12
	A,D,E,H,JKQRSTUYW	Não nesse momento				52
	C,V,M,N	Em qualquer momento				16
	G	Já devia ter sido introduzido				4
	F,N,L,I,P	Sem comentários				20
P15	A,B,C,D,E,J,N,O,Q,R	Tributação mais justa, transparência, mais receitas				64
	T,U,V,X,Y,W					
	G,H,K	Formalidade, Estabilidade económica, interação internacional				12
	I,M,S	Não traz benefícios				12
	L,F,P	Sem comentários				12

Fonte: Feito pelo autor, com recurso ao EXCEL